



Le 27 septembre 2023

Le Premier président

à

Monsieur Bruno Le Maire

Ministre de l'économie, des finances
et de la souveraineté industrielle et numérique

Monsieur Thomas Cazenave

Ministre délégué auprès du ministre de l'économie, des finances et de la
souveraineté industrielle et numérique, chargé des comptes publics

Madame Dominique Faure

Ministre déléguée auprès du ministre de l'intérieur et des outre-mer, chargée des
collectivités territoriales et de la ruralité

Réf. : S2023-1108

Objet : Instauration d'une obligation de certification des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements de taille importante

En application de l'article 110 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République¹ (dite loi « NOTRé »), la Cour des comptes conduit, en liaison avec les chambres régionales des comptes, une « *expérimentation de dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements* ».

À la suite d'un amendement du Gouvernement, l'article 144 de la loi de finances pour 2023 a repoussé le terme de l'expérimentation du 7 août 2023 au 7 août 2024, ce qui conduit à l'étendre aux comptes de l'exercice 2023.

Sans attendre, la Cour a publié en janvier 2023 un bilan final de cette expérimentation, accompagné des constats portés par les vingt-cinq collectivités et groupements participant à l'expérimentation, afin de permettre au législateur d'en tirer les enseignements.

Le 30 juin dernier, le Gouvernement a communiqué au Parlement son propre bilan de l'expérimentation.

La Cour appelle votre attention sur la principale recommandation de ce document, qui est de conserver un caractère facultatif à la certification des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements, sans changement par rapport à la situation actuelle. Au contraire, la Cour estime indispensable d'instaurer une obligation de certification des comptes par des commissaires aux comptes, en la proportionnant aux enjeux financiers du secteur public local. Cette certification obligatoire concernerait ainsi les comptes de l'ensemble des régions et des départements, ainsi que ceux des communes et des groupements de collectivités (intercommunalités, syndicats) ayant également une taille importante.

¹ [Article 110 - LOI n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République \(1\) - Légifrance \(legifrance.gouv.fr\)](https://www.legifrance.gouv.fr/eli/loi/2015/8/7/2015991)

1. LE RAPPORT DU GOUVERNEMENT AU PARLEMENT PRÉCONISE DE FAIT LE *STATU QUO*: L'ABSENCE DE CERTIFICATION DES COMPTES DES COLLECTIVITÉS, MÊME LES PLUS IMPORTANTES

Le rapport du Gouvernement au Parlement portant bilan définitif de l'expérimentation de la certification de comptes préconise de « *réserver la certification des comptes aux collectivités locales les plus importantes sur une base facultative* ». Cette certification facultative interviendrait à partir de 2028, afin de prendre en compte les délais de préparation des collectivités concernées à un audit externe par un commissaire aux comptes.

Cette préconisation ne marque en fait aucune évolution par rapport à la situation actuelle.

En effet, sans que des dispositions législatives ou réglementaires particulières soient nécessaires, les collectivités territoriales ont depuis toujours la faculté de confier à des commissaires aux comptes des missions d'audit contractuel de leurs comptes.

Néanmoins, force est de constater que les collectivités, en dehors de celles qui ont souhaité participer à l'expérimentation prévue par la loi « NOTRé », ne se sont pas inscrites dans une démarche volontaire d'audit de leurs comptes par un commissaire aux comptes.

Dans ces conditions, il est à craindre que l'absence d'instauration d'une obligation de certification conduise à pérenniser la situation actuelle, dans laquelle les collectivités territoriales et leurs groupements, même de taille importante, ne soumettent pas leurs comptes à un audit externe.

2. L'ABSENCE DE CERTIFICATION OBLIGATOIRE DES COMPTES DES COLLECTIVITÉS IMPORTANTES NE SERAIT PAS COHÉRENTE AVEC LES CHOIX FAITS POUR LES AUTRES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

L'article 47-2 de la Constitution dispose que « *les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ».

Ces dispositions sont sanctionnées par des obligations de certification des comptes de la plupart des administrations publiques, à l'exception notable des collectivités territoriales et de leurs groupements.

Ainsi, la Cour a été chargée par le législateur de certifier les comptes de l'État², ceux du régime général de sécurité sociale³ et, plus récemment, ceux du conseil de la protection sociale des travailleurs indépendants⁴. Les comptes de l'ensemble des autres régimes de sécurité sociale⁵ et ceux des établissements publics de santé de taille importante⁶ doivent être certifiés par des commissaires aux comptes. Les comptes d'autres établissements publics de l'État, tels que les universités⁷, sont soumis à cette même obligation. Il en va de même d'une partie des organismes consulaires⁸.

L'absence d'instauration d'une obligation de certification des comptes des collectivités territoriales et de leurs groupements de taille importante serait d'autant moins cohérente que les comptes d'organismes qu'elles financent sont souvent soumis à une telle obligation en application de règles spécifiques ou de droit commun. C'est le cas des sociétés publiques

² En application de l'article 58 de la loi organique relative aux lois de finances.

³ Article LO. 132-2-1 du code des juridictions financières.

⁴ Article L. 612-5-1 du code de la sécurité sociale.

⁵ Article L. 114-8 du code de la sécurité sociale.

⁶ Articles L. 6145-16 et D. 6145-61-7 du code de la santé publique. L'obligation s'applique aux établissements dont le total des produits du compte de résultat principal, constaté lors de l'approbation du compte financier, est égal ou supérieur à 100 M€ pendant trois exercices consécutifs.

⁷ Article L. 762-5 du code de l'éducation.

⁸ Article L. 312-5 du code de l'artisanat pour les chambres de métier et de l'artisanat et L. 712-6 du code de commerce pour les chambres d'industrie et de commerce.

locales⁹, des sociétés d'économie mixte¹⁰ et des associations recevant plus de 153 000 euros de subventions publiques annuelles¹¹.

L'absence de définition par le droit positif d'obligations de certification propres aux collectivités territoriales de taille importante conduirait par ailleurs à maintenir une ambiguïté sur l'application aux collectivités des obligations de certification des comptes propres aux entités d'intérêt public, qui doivent nommer au moins un commissaire aux comptes en application de l'article L. 823-2-1 du code de commerce. L'article L. 820-1 de ce même code dispose que les entités d'intérêt public comprennent « *les personnes et entités dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé* ». Les collectivités qui émettent des titres d'emprunt sur les marchés financiers répondent à cette définition, même si le rapport au Président de la République sur l'ordonnance n° 2016-315 du 17 mars 2016 relative au commissariat aux comptes qui a introduit ces dispositions mentionne uniquement les sociétés cotées, les établissements de crédit et les entreprises d'assurance.

Enfin, il est à noter que les comptes d'une partie au moins des collectivités territoriales font l'objet d'une certification obligatoire ou d'un dispositif équivalent dans un grand nombre de pays européens (notamment l'Italie, l'Espagne, les Pays-Bas, la Belgique, l'Autriche, le Danemark, la Finlande, l'Irlande et le Royaume-Uni).

3. UNE CERTIFICATION OBLIGATOIRE DES COMPTES DES COLLECTIVITÉS DE TAILLE IMPORTANTE EST JUSTIFIÉE PAR LES APPORTS RECONNUS DE LA CERTIFICATION À LA QUALITE DE LEURS COMPTES ET DE LEUR GESTION

3.1. Des coûts à rapporter à des risques financiers aujourd'hui insuffisamment maîtrisés

Selon le rapport du Gouvernement au Parlement, « *la certification des comptes engendre des charges financières et humaines non négligeables* ».

Cet argument doit être pour le moins nuancé. Ainsi, les honoraires des commissaires aux comptes représentent une fraction minime des dépenses de fonctionnement des collectivités et groupements de taille importante qui participent à l'expérimentation (selon les entités concernées, de 0,02 % à 0,05 % depuis 2020). Par ailleurs, une obligation de certification ciblée sur les collectivités et groupements de taille importante, comme le préconise la Cour, ferait peser les demandes de justification exprimées par les commissaires aux comptes sur les seules entités dotées de moyens administratifs suffisants pour y répondre.

S'il met l'accent sur les coûts administratifs de la certification, le rapport du Gouvernement au Parlement tait, pour l'essentiel, les coûts et les risques liés à l'absence de certification des comptes des collectivités territoriales par des commissaires aux comptes.

Or, comme la Cour l'a souligné dans son bilan intermédiaire de la première phase de l'expérimentation (juin 2019) et les travaux d'audit des commissaires aux comptes des collectivités expérimentatrices l'ont confirmé, la fiabilité des comptes publics locaux présente des insuffisances majeures, quelle que soit la taille des collectivités.

Ainsi, les produits et les charges ne sont pas toujours enregistrés dans le bon exercice comptable, ce qui altère le regard pouvant être porté sur l'évolution des résultats individuels des collectivités. Les charges et les risques ne sont pas systématiquement provisionnés. Les créances dont le recouvrement est compromis ne sont pas toujours dépréciées. Souvent, les collectivités ne disposent pas d'un inventaire complet et actualisé de leurs immobilisations corporelles et incorporelles ; lorsqu'il en existe un, elles ne rapprochent pas les données comptables avec les informations qui y sont retracées. La plupart des engagements hors bilan donnés et reçus ne sont pas recensés. La traçabilité des opérations effectuées et

⁹ Article L. 1524-8 du code général des collectivités territoriales.

¹⁰ Articles L. 823-2-2 et D. 221-5 du code de commerce. La certification est obligatoire pour les sociétés dépassant au moins deux des trois seuils suivants : chiffre d'affaires supérieur à 8 M€ (hors taxes), bilan supérieur à 4 M€ et plus de 50 salariés.

¹¹ Articles L. 612-4 et D. 612-5 du code de commerce.

comptabilisées est imparfaitement assurée. De manière générale, les dispositifs de contrôle interne des collectivités ne permettent pas de garantir une maîtrise suffisante des risques pouvant entraîner de manière définitive des pertes de recettes et des charges indues.

3.2. Des apports largement reconnus par les collectivités elles-mêmes

Les collectivités expérimentatrices ont souligné les apports de la certification pour améliorer la fiabilité de leurs comptes et renforcer la maîtrise des risques de portée financière qui affectent les opérations qu'elles effectuent et comptabilisent, ainsi qu'en rend compte le bilan final de l'expérimentation publié par la Cour en janvier 2023 :

- la région Pays-de-la-Loire indique que la certification a « *permis d'accélérer le développement de la culture de contrôle interne comptable et financier qui peut à terme sécuriser et fluidifier la chaîne des dépenses et des recettes de la région* » ;
- le département de l'Aisne indique que la certification « *est un puissant levier de renforcement et de professionnalisation de la fonction financière au sein des services* » et que « *l'intervention des commissaires aux comptes crédibilise la démarche auprès des services et des élus en apportant un regard extérieur et indépendant sur la collectivité* » ;
- le département du Rhône note que la certification s'est « *révélée particulièrement vertueuse pour la collectivité* » et qu'elle a permis de « *renforcer et sécuriser ses modes opératoires* » ;
- le département de la Savoie dresse « *un bilan globalement positif de [la] démarche d'amélioration de la fiabilité et de la qualité de ses comptes* » et observe que « *la démarche de certification des comptes est une démarche exigeante et structurante pour la collectivité, à l'origine d'un renforcement significatif de la qualité de ses comptes et de la robustesse de son dispositif de contrôle interne* » ;
- la ville de Paris indique que « *l'audit de certification des comptes, par le contrôle supplémentaire qu'il constitue, offre une garantie et un éclairage complémentaire sur les états financiers* » et constitue « *un levier dans la trajectoire de renforcement de la qualité des comptes publics* ». Elle estime que la certification des comptes est « *une démarche vertueuse* » qui est « *très largement portée par les services de la collectivité locale en mobilisant le collectif des acteurs de la fonction financière* » ;
- pour la métropole de Toulouse, « *le pilotage de l'activité financière et comptable s'est amélioré, avec des outils plus efficaces et plus fiables, ce qui améliore la performance et assure une meilleure prévention des risques financiers, patrimoniaux et informatiques* ».

De fait, des progrès importants ont été enregistrés durant l'expérimentation. Ainsi, les commissaires aux comptes s'étaient estimés dans l'impossibilité de certifier les comptes de l'exercice 2020 de 20 des 21 collectivités et groupements qui participaient alors à l'expérimentation au travers d'une certification conventionnelle¹². S'agissant des comptes de l'exercice 2022, cette situation ne concerne plus que six entités ; les comptes de 15 autres entités ont été certifiés avec des réserves.

¹² La Ville de Paris participe à l'expérimentation depuis l'exercice 2021. Trois autres collectivités expérimentent des modes alternatifs de fiabilisation de leurs comptes, qui ont une portée notablement plus faible qu'une certification (examen limité ou attestation particulière établie par un commissaire aux comptes ; synthèse de la qualité des comptes par un comptable public).

En particulier, ont été certifiés avec des réserves les comptes 2022 de neuf des onze régions, départements, métropoles ou communes de taille importante qui relèveraient de manière certaine¹³ d'une certification obligatoire par un commissaire aux comptes si la préconisation de la Cour était suivie.

Ces progrès rapides témoignent de la capacité des collectivités territoriales, à condition qu'une impulsion en ce sens leur soit donnée, à adapter leurs organisations et procédures et à insuffler une culture de maîtrise des risques dans l'ensemble de leurs services, afin de fournir aux commissaires aux comptes des éléments d'assurance croissants quant à la régularité, la sincérité et l'image fidèle des opérations comptabilisées. L'ensemble des collectivités et groupements de taille importante participant à l'expérimentation prévoient aujourd'hui de continuer à faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes.

3.3. Une obligation de certification pour les collectivités de taille importante qui n'a pas de substitut véritable

Au regard des constats qui précèdent, la Cour préconise à nouveau que la certification des comptes par un commissaire aux comptes soit rendue obligatoire pour l'ensemble des régions et des départements, ainsi que pour les communes et les groupements de collectivités (intercommunalités, syndicats) ayant également une taille importante, selon un ou plusieurs seuils tenant compte de la forte concentration des enjeux financiers sur un petit nombre d'entités. À ce titre, elle rappelle que moins de 1 800 entités (soit moins de 3 % du nombre total d'entités du secteur public local) sont à l'origine de 80 % du total des dépenses de fonctionnement des collectivités territoriales et de leurs groupements.

A contrario, le maintien d'une certification purement volontaire des comptes de l'ensemble des collectivités territoriales et de leurs groupements, même de taille importante, conduirait à priver une part essentielle des administrations publiques, dont le bilan agrégé dépasse celui de l'État, de perspectives tangibles d'amélioration de la fiabilité de leurs états financiers et des processus de gestion à l'origine des opérations retracées par ces derniers.

De surcroît, les autres modes de fiabilisation des comptes envisagés par le bilan gouvernemental de l'expérimentation ont une portée insuffisante pour les collectivités et groupements de taille importante. L'examen limité ou l'attestation particulière d'un commissaire aux comptes sur certains postes comptables ne permettraient d'appréhender au mieux que les anomalies les plus flagrantes et auraient en tout état de cause un caractère facultatif. Quoique utile pour les collectivités et groupements de petite taille, la synthèse de la qualité des comptes établie par un comptable public trouve ses limites dans l'absence d'indépendance de son auteur par rapport aux comptes dont il assure la tenue et dans son caractère espacé dans le temps, et non annuel ; le bilan gouvernemental de l'expérimentation n'envisage d'ailleurs pas d'en faire bénéficier les collectivités de taille importante.

Bien entendu, l'instauration d'une obligation de certification des comptes des régions, des départements, ainsi que de certaines communes et groupements de collectivités (intercommunalités, syndicats) en fonction de seuils à déterminer ne devrait pas avoir un effet immédiat. Elle devrait s'accompagner de délais suffisants pour leur permettre d'y satisfaire en en tirant le meilleur parti pour la maîtrise de leurs risques de portée financière et l'efficacité des services concourant à la production de l'information financière.

*
**

¹³ Il s'agit des régions Pays-de-la-Loire et La Réunion, des départements de l'Aisne, de la Dordogne, de l'Eure, de La Réunion, du Rhône et de la Savoie, de la Ville de Paris, de la métropole de Toulouse et de la commune de Montpellier.

Je vous serais obligé de me faire connaître, dans le délai de deux mois, prévu à l'article L. 143-4 du code des juridictions financières, la réponse, sous votre signature, que vous aurez donnée à la présente communication¹⁴. Je vous rappelle qu'en application du même code :

- deux mois après son envoi, le présent référé sera transmis aux commissions des finances et, dans leur domaine de compétence, aux autres commissions permanentes de l'Assemblée nationale et du Sénat. Il sera accompagné de votre réponse si elle est parvenue à la Cour dans ce délai. À défaut, votre réponse leur sera transmise dès sa réception par la Cour (article L. 143-4) ;
- dans le respect des secrets protégés par la loi, la Cour pourra mettre en ligne sur son site internet le présent référé, accompagné de votre réponse (article L. 143-1) ;
- l'article L. 143-9 prévoit que, en tant que destinataire du présent référé, vous fournissiez à la Cour un compte rendu des suites données à ses observations, en vue de leur présentation dans son rapport annuel sur ce thème. Ce compte rendu doit être adressé à la Cour selon les modalités de la procédure de suivi annuel coordonné convenue entre elle et votre administration.

Signé le Premier président

Pierre Moscovici

¹⁴ La Cour vous remercie de lui faire parvenir votre réponse, sous forme dématérialisée, via *Correspondance JF* (<https://correspondancejf.ccomptes.fr/linshare/>) à l'adresse électronique suivante : greffepresidence@ccomptes.fr (cf. arrêté du 8 septembre 2015 modifié portant application du décret n° 2015-146 du 10 février 2015 relatif à la dématérialisation des échanges avec les juridictions financières).