



**CONCOURS DE RECRUTEMENT
DE CONSEILLERS DE CHAMBRE REGIONALE DES COMPTES**

Session 2024

Etude d'un dossier de finances publiques

(Durée : 4 heures ; coefficient : 2)

L'utilisation de la calculatrice est autorisée

SUJET :

Vous êtes magistrate ou magistrat chargé(e) de mission auprès de la présidente ou du président d'une chambre régionale des comptes.

Plusieurs collectivités relevant du ressort de la chambre envisagent de produire un compte financier unique.

La présidente ou le président de la CRC doit prochainement participer à un colloque réunissant des universitaires, des directrices et des directeurs départementaux des finances publiques du ressort et des élu(e)s de collectivités expérimentatrices. Il vous est demandé de réaliser une note dans laquelle vous présenterez les principaux enjeux du compte financier unique, les points de vigilance sur le processus d'établissement des états financiers et l'impact potentiel sur les méthodes et les travaux de la juridiction.

Dossier documentaire :

Ce dossier comporte 44 pages (hors page de présentation et liste des documents).

Les candidats sont invités à s'assurer que le dossier est complet.

Document n° 1 :

Isabelle Collignon et Philippe Gac, *Modernisation comptable dans le secteur public local : en route pour 2024*, in *Gestion et finances publiques*, N° 5-2020, Octobre 2020, p. 61-64 (extrait) **(4 pages) – n° 3 à 6**

Document n° 2 :

Article 242 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 **(1 page) – n° 7**

Document n° 3 :

Article 205 de la loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024 **(2 pages) – n° 8 à 9**

Document n° 4 :

Luc Héritier, *Le compte financier unique et les juridictions financières*, in *Revue française de finances publiques*, n°144, novembre 2018, page 49 - 53 (extrait) **(9 pages) – n° 10 à 18**

Document n° 5 :

Cour des comptes, *Les finances publiques locales 2021, Rapport sur la situation financière et la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements*, Fascicule 2, (p. 75 à 78) (extrait) **(3 pages) – n° 19 à 21**

Document n° 6 :

Cour des comptes, *Bilan final de l'expérimentation de la certification des comptes locaux*, janvier 2023, p. 37 à 41 (extrait) **(5 pages) – n° 22 à 26**

Document n° 7 :

Marie-Odile Allard, *Compte financier unique et responsabilité de l'ordonnateur local*, Actes de la Société française de finances publiques, in *Bulletin juridique des collectivités locales*, n°7-8/2021, p. 544 à 547 **(5 pages) – n° 27 à 31**

Document n° 8 :

Direction générale des finances publiques (DGFIP), *Bilan définitif de l'expérimentation du compte financier unique en application de l'article 242 de la loi du 28 décembre 2018 de finances pour 2019*, novembre 2023, p. 29 à 34 (extrait) **(4 pages) – n° 32 à 35**

Document n° 9 :

Article de la Gazette des communes du 3 mai 2019, « *Certification des comptes : le rapport intermédiaire aux mains des parlementaires* » (extrait) **(2 pages) – n° 36 à 37**

Document n° 10 :

DGFIP et Direction générale des collectivités locales (DGCL), *Guide du compte financier unique*, p. 2 à 4, 16 et 24 à 25 (extraits) **(6 pages) – n° 38 à 43**

Document n° 11 :

Chambre régionale des comptes Normandie, *Commune d'Ifs, Exercices 2017 à 2021, rapport d'observations définitives délibéré le 4 avril 2023*, p. 5 à 6 (extrait) **(2 pages) – n° 44 à 45**

Document n° 12 :

Articles L. 1612-12, L. 1612-13 et L. 1612-14 du code général des collectivités territoriales **(1 page) – n° 46**

Document n° 1

Gestion et finances publiques, N° 5-2020, Octobre 2020, Isabelle Collignon et Philippe Gac, *Modernisation comptable dans le secteur public local : en route pour 2024*, p. 61-64 (extrait)

2 Une réforme de la production et de la présentation des comptes des collectivités locales autour du déploiement du compte financier unique

Le compte financier unique (ou CFU) est l'un des projets de modernisation comptable qui doit, à moyen terme et si le législateur le décide, concerner l'ensemble des entités publiques locales, quels que soient leurs statuts et leur taille. C'est dire l'enjeu de ce projet contribuant au déploiement d'une « nouvelle gestion publique ». C'est dire aussi la nécessité d'expérimenter d'abord, avec des collectivités volontaires, le contour et les modalités de production de ce compte financier, afin d'être ensuite en mesure de généraliser ce document unifié, plus simple et plus lisible qu'aujourd'hui.

A. Un constat partagé : la nécessité de simplifier la présentation actuelle des comptes locaux

Aujourd'hui, selon des dispositions de l'article L. 1612-12 du code général des collectivités territoriales (CGCT), « L'arrêté des comptes de la collectivité territoriale est constitué par le vote de l'organe délibérant sur le compte administratif (...) après transmission, au plus tard le 1^{er} juin de l'année suivant l'exercice, du compte de gestion établi par le comptable de la collectivité territoriale. »

Malgré le soin apporté à leur confection, la coexistence du compte administratif établi par l'ordonnateur et du compte de gestion produit par le comptable public pose question depuis longtemps. En cause bien souvent le caractère trop volumineux de ces deux documents, leur re-

donnance partielle, le fait qu'aucun ne procure à lui seul une vue globale de la situation budgétaire, financière et comptable de la collectivité. Des observateurs soulignent l'intérêt souvent distant que leur portent les assemblées délibérantes. D'aucuns relèvent enfin un paradoxe, apparent, dans la sphère locale : les collectivités disposent d'un seul référentiel pour la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale (« monisme ») et présentent pourtant deux jeux de comptes.

A la suite de recommandations émanant depuis plusieurs années tant de la Cour des comptes que de rapports de l'Inspection générale des finances (IGF) et de l'Inspection générale de l'Administration (IGA), un consensus s'est dégagé en faveur du compte financier unique pour les collectivités locales. Cependant, comme le précisait le rapport IGF-IGA d'août 2017 consacré au sujet, une expérimentation préalable était nécessaire. Comme le soulignait le Président de la République dans son discours au congrès des maires de France le 19 novembre 2019, « simplifier, c'est complexe, parce que supprimer un texte, une circulaire, c'est s'assurer qu'il ne servait à rien ».

B. Le lancement d'un compte financier unique, d'abord expérimental

Permise par l'article 242 de la loi de finances pour 2019, l'expérimentation du CFU est conduite sous l'égide du Comité de fiabilité des comptes locaux, instance partenariale présidée par la di-

rection générale des finances publiques en lien étroit avec la direction générale des collectivités locales, et qui rassemble les représentants des associations d'élus, des comptables publics, des juridictions financières et des experts de l'AFI-GESE.

L'expérimentation s'étendra sur trois exercices, à partir de 2021 (la crise sanitaire liée à la Covid-19 a entraîné un décalage d'un an par rapport au calendrier initial), en deux « vagues » : la première portera sur les exercices 2021 à 2023 et la seconde sur les exercices 2022 et 2023. Le Gouvernement devra rendre, d'ici fin 2023, un rapport au Parlement afin qu'il puisse décider d'une possible généralisation à partir de l'exercice 2024.

Plus de 500 collectivités (régions, départements, EPCI, communes, syndicats) et de toutes tailles se sont portées volontaires pour participer à l'expérimentation. Ce succès prouve que le CFU correspond à une attente des collectivités. Il est un moteur puissant pour l'action collective.

Le Comité a défini les deux prérequis attendus des expérimentateurs :

d'une part, adopter le référentiel budgétaire et comptable M57 (pour les budgets concernés par l'expérimentation, sauf pour les budgets des services publics industriels et commerciaux qui conservent leur référentiel M4) puisque la M57 est appelée à être généralisée à toutes les collectivités,

d'autre part, appliquer la dématérialisation des documents budgétaires, afin de permettre la confection d'un CFU entièrement dématérialisé.

Un groupe de travail pluridisciplinaire s'est réuni dès la fin de l'année 2018 pour préparer concrètement le cadre du CFU expérimental, en élaborant les maquettes de CFU et en proposant les principes afférents au circuit informatique de construction du CFU. Après un important travail des équipes en charge de la réglementation et de la fiabilité des comptes locaux, les équipes informatiques de la DGFIP et de la DGCL sont à pied d'œuvre et les éditeurs de logiciels se préparent aussi à accompagner leurs clients dans cette évolution.

C. Objectifs du CFU expérimental dans le secteur public local

Le CFU remplacera le compte administratif et le compte de gestion, en rationalisant et en modernisant les informations contenues dans ces deux documents. Il sera ainsi un document commun (en ce sens « unique »¹⁰) aux deux acteurs de la chaîne financière locale. Il permettra de rapprocher des données budgétaires, comptables et financières, afin de mettre en évidence leur complémentarité et de les valoriser auprès de leurs destinataires¹¹.

Trois grands objectifs sont assignés au CFU :

- favoriser la transparence et améliorer la lisibilité de l'information financière locale,
- améliorer la qualité des comptes,
- simplifier les processus administratifs entre l'ordonnateur et le comptable, sans remettre en cause leurs prérogatives respectives.

L'atteinte de certains objectifs sera bien sûr progressive, dans une dynamique de progrès initiée dès la phase expérimentale.

À qui s'adresse le CFU ?

Attardons-nous sur la question des destinataires du CFU, légitimement soulevée dès le début des travaux : en effet, la refonte de la présentation des comptes locaux conduit à se demander si le futur CFU répondra bien aux attentes de ses utilisateurs. Mais quels sont-ils ? Plusieurs axes d'analyse permettent de les identifier.

On se réfère tout d'abord aux utilisateurs des comptes administratifs et de gestion auxquels le CFU va se substituer. Actuellement, l'ordonnateur et le comptable rendent chacun compte sur leur périmètre de compétence, le document produit étant à la fois un rendu de comptes pour l'assemblée délibérante et un outil pour les autorités en charge de contrôles. Chaque document donne lieu à un vote de l'assemblée délibérante. Le compte administratif permet ainsi de rendre compte à l'assemblée délibérante de l'exécution du budget qu'elle a voté, de l'éclairer sur certains thèmes particuliers, en produisant les fameuses « annexes » du compte administratif. Il est également un support de contrôle pour la préfecture. Le comptable doit, quant à lui, produire ses comptes au juge des comptes, leur reddition annuelle étant une charge de fonction et une obligation d'ordre public.

On relève ensuite que l'identification de l'utilisateur des comptes est une question classique en comptabilité générale. Le conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) y a répondu pour la sphère publique dans son « cadre conceptuel des comptes publics » de 2016 : les utilisateurs « premiers » de l'information comptable (également nommés « lecteurs » des comptes) sont les citoyens et leurs représentants. Bien sûr, ce cadre conceptuel évoque d'autres utilisateurs, qu'ils soient internes ou externes à l'entité, mais il considère que le premier d'entre eux est le citoyen. En comptabilité d'entreprise, on considère généralement que le principal utilisateur des états financiers est un « apporteur de fonds », actuel ou potentiel, donc un tiers qui souhaite agir vis-à-vis de l'entreprise (en investissant ou en lui octroyant un prêt...) et qui a dès lors besoin de comptes pour être éclairé dans sa prise de décision. Dans le secteur public, l'enjeu est avant tout d'informer le citoyen et ses représentants, de « rendre compte », dans un cadre standardisé, de l'utilisation des fonds publics.

Si l'on conjugue cette double perspective, le CFU s'adresse aux assemblées délibérantes, aux organes de contrôle et au citoyen, et doit leur fournir un rendu de comptes pertinent. L'enjeu de l'expérimentation est précisément de travailler à la pertinence de l'information produite.

Les objectifs fixés au CFU appellent quelques commentaires :

- Transparence et lisibilité semblent parfois antinomiques. Un exemple permet d'illustrer les choix effectués pour la période expérimentale, celui de l'information à donner aux assemblées et plus largement au citoyen sur les subventions de fonctionnement accordées. La transparence et l'exigence de vérification du bon emploi des fonds publics conduisent à prévoir un exposé exhaustif de ces concours, des bénéficiaires et des montants ainsi alloués. Tel est l'objet d'une des annexes actuelles du compte administratif, souvent volumineuse, mais porteuse d'informations souvent jugées sensibles. La lisibilité à laquelle sont habitués les spécialistes du chiffre inviterait plutôt à une présentation synthétique de ces subventions dans les comptes, si leurs montants sont significatifs. Les discussions à ce sujet ont fait émerger une perspective : celle de présenter des informations synthétiques dans le compte financier sous réserve que le lecteur du CFU puisse disposer du détail, s'il le souhaite, en « open data ». Cette solution, prématurée à ce stade du développement de l'open data, pourrait être envisagée en « cible ».

- La qualité comptable n'est pas, pour le CFU, un prérequis, mais en sera une conséquence. En effet, la mise en visibilité de certaines données, notamment patrimoniales, conduira naturellement les acteurs à rectifier les éventuelles anomalies qui pourraient ainsi être détectées. L'idée est alors d'enclencher un mécanisme vertueux

où, en rendant l'information visible et utilisable, on améliore sa qualité.

- Sans remettre en cause la séparation entre l'ordonnateur et le comptable, le CFU, qui leur sera commun, renforcera leur partenariat dans le respect de leurs prérogatives, chacun étant responsable de la production d'une partie des informations.

D. Quelle est la structure du CFU expérimental ?

Pour répondre aux objectifs fixés par le comité de pilotage, le groupe de travail CFU a préparé :

- des maquettes de CFU selon une structure similaire, en 4 parties¹². Quatre maquettes seront disponibles : CFU sous instruction M57 par nature ou par fonction, CFU sous instruction M4 pour les services publics industriels et commerciaux et CFU sous référentiel M57 abrégé (pour les collectivités de moins de 3500 habitants),

- un circuit informatique permettant d'obtenir un CFU totalement dématérialisé. Le CFU sera disponible dans l'application dite « CDG-D » de la DGFIP, où la collectivité pourra le récupérer pour le transmettre à la Préfecture.

À terme, le CFU participera à un bloc d'information financière locale modernisé et cohérent composé d'un rapport sur le CFU (dans lequel la collectivité pourra mettre en exergue certains éléments clés de sa gestion financière), du CFU lui-même et des données ouvertes (open data).

Les 4 parties du CFU

- la partie I. « Informations générales et synthétiques » fournit d'entrée des données essentielles, notamment une nouvelle vue d'ensemble des résultats, des ratios rénovés, le périmètre de la collectivité, les taux et produits afférents, un bilan synthétique sous forme de tableau ;
- la partie II. « Exécution budgétaire » est porteuse d'importantes simplifications puisqu'elle supprime les doublons, rénove les états d'exécution budgétaire et permet des contrôles de concordance automatiquement embarqués dans les outils (globalement, les informations synthétiques émanent de l'ordonnateur tandis que la présentation détaillée provient du comptable) ;
- la partie III. « États financiers » comprend les comptes annuels au sens de la comptabilité générale (bilan, compte de résultat, et annexe pour les collectivités qui sont soumises à cette obligation) ;
- la partie IV. « États annexés » contient dès la phase expérimentale des simplifications, qui pourront être plus importantes encore en cible, grâce aux retours d'expérience des collectivités expérimentatrices et aux travaux qui sont conduits pendant la période expérimentale sur ce sujet. Certaines des données figurant dans le compte administratif n'ont pas été supprimées dans la première mouture du CFU car elles participent de la bonne information du citoyen et ne sont pas encore accessibles en open data. Néanmoins, grâce au développement du numérique, la situation pourrait évoluer à « l'horizon 2024 ».

L'architecture budgétaire n'est pas modifiée pendant l'expérimentation : il y aura donc un CFU pour le budget principal et un CFU pour les budgets annexes (sauf ceux relatifs aux services publics sociaux et médico-sociaux, aux CCAS ou caisses des écoles).

E Une trajectoire pluriannuelle de progrès

L'expérimentation s'inscrit dans une trajectoire de progrès afin de préparer le « CFU cible » susceptible d'être généralisé à partir de 2024, en s'appuyant sur la dynamique de l'expérimentation.

Ainsi, pour l'exercice 2021, environ 80 collectivités vont expérimenter un CFU sous M57 par nature, et donner leur appréciation de ce compte dématérialisé et rationalisé. En 2022, plus de 400 collectivités entreront dans le dispositif et des maquettes complémentaires seront expérimentées. La période d'expérimentation sera aussi mise à profit pour poursuivre la rationalisation des états annexés à horizon 2024.

Le retour d'expérience de tous les acteurs engagés dans le projet sera précieux pour nourrir le rapport au Parlement et améliorer le CFU pour une information pertinente au service des assemblées délibérantes et des citoyens.

Document n° 2

Article 242 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019

NOR : CPAX1823550L

JORF n°0302 du 30 décembre 2018

PREMIÈRE PARTIE : CONDITIONS GÉNÉRALES DE L'ÉQUILIBRE FINANCIER (Articles 1 à 98)

SECONDE PARTIE MOYENS DES POLITIQUES PUBLIQUES ET DISPOSITIONS SPÉCIALES (Articles 99 à 277)

Titre IV : DISPOSITIONS PERMANENTES I. - MESURES FISCALES ET MESURES BUDGÉTAIRES NON RATTACHÉES (Articles 108 à 277)

Article 242

I. - Un compte financier unique peut être mis en œuvre, à titre expérimental, par les collectivités territoriales et leurs groupements volontaires, à compter de l'exercice budgétaire 2020 et pour une durée maximale de trois exercices budgétaires. Ce compte financier unique se substitue, durant la période de l'expérimentation, au compte administratif ainsi qu'au compte de gestion, par dérogation aux dispositions régissant ces documents.

II. - Les collectivités territoriales et leurs groupements peuvent se porter candidats à cette expérimentation, auprès du ministre chargé des collectivités territoriales et du ministre chargé des comptes publics, dans un délai de six mois à compter de la promulgation de la présente loi. Le ministre chargé des collectivités territoriales et le ministre chargé des comptes publics se prononcent sur les candidatures ainsi que, pour chacune des collectivités retenues, sur les exercices budgétaires concernés par l'expérimentation. Une convention entre l'État et les exécutifs habilités par une décision de l'assemblée délibérante de chaque collectivité ou groupement de collectivités retenu précise les conditions de mise en œuvre et de suivi de l'expérimentation. Un bilan de l'expérimentation est transmis par le Gouvernement au Parlement au plus tard six mois avant la fin du troisième exercice budgétaire d'application.

Document n° 3

Article 205 de la loi n° 2023-1322 du 29 décembre 2023 de finances pour 2024



NOR : ECOX2322957L

JORF n°0303 du 30 décembre 2023

PREMIÈRE PARTIE : CONDITIONS GÉNÉRALES DE L'ÉQUILIBRE FINANCIER (Articles 1 à 166)

SECONDE PARTIE MOYENS DES POLITIQUES PUBLIQUES ET DISPOSITIONS SPÉCIALES (Articles 167 à 264)

Titre II : DISPOSITIONS PERMANENTES I. - MESURES BUDGÉTAIRES NON RATTACHÉES (Articles 177 à 264)

Article 205

I. - L'article 242 de la loi n° 2018-1317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019 est ainsi rédigé :

« Art. 242. - I. - Pour les collectivités territoriales, leurs groupements et les services d'incendie et de secours qui ont mis en œuvre un compte financier unique au cours de l'exercice 2023, le compte financier unique se substitue à partir de l'exercice 2024 et au titre de ce même exercice au compte administratif ainsi qu'au compte de gestion, par dérogation aux dispositions régissant ces documents.

« II. - Les collectivités territoriales, leurs groupements et leurs établissements publics, les services d'incendie et de secours, les centres de gestion de la fonction publique territoriale, le Centre national de la fonction publique territoriale et les associations syndicales autorisées adoptent au plus tard au titre de l'exercice 2026 un compte financier unique, qui se substitue au compte administratif ainsi qu'au compte de gestion, par dérogation aux dispositions régissant ces documents.

« Le premier alinéa du présent II est applicable :

« 1° A l'établissement public Île-de-France Mobilités institué par les articles L. 1241-1 et L. 1241-2 du code des transports ;

« 2° A l'autorité organisatrice des mobilités des territoires lyonnais définie aux articles L. 1243-1 à L. 1243-5 du même code ;

« 3° A la Société du Grand Projet du Sud-Ouest instituée par l'ordonnance n° 2022-307 du 2 mars 2022 relative à la Société du Grand Projet du Sud-Ouest ;

« 4° A la Société de la Ligne Nouvelle Provence Côte d'Azur instituée par l'ordonnance n° 2022-306 du 2 mars 2022 relative à la Société de la Ligne Nouvelle Provence Côte d'Azur ;

« 5° A la Société de la Ligne Nouvelle Montpellier-Perpignan instituée par l'ordonnance n° 2022-308 du 2 mars 2022 relative à la Société de la Ligne Nouvelle Montpellier-Perpignan ;

« 6° Au syndicat mixte de gestion de l'eau et de l'assainissement de Guadeloupe institué par la loi n° 2021-513 du 29 avril 2021 rénovant la gouvernance des services publics d'eau potable et d'assainissement en Guadeloupe ;

« 7° A la Société du Canal Seine-Nord Europe instituée par l'ordonnance n° 2016-489 du 21 avril 2016 relative à la Société du Canal Seine-Nord Europe.

« III. - Une fois mis en œuvre au titre d'un exercice, le compte financier unique se substitue de manière définitive au compte administratif ainsi qu'au compte de gestion, par dérogation aux dispositions régissant ces documents.

« IV. - Pour la mise en œuvre du compte financier unique :

« 1° Il est fait application des articles L. 5217-10-1 à L. 5217-10-15 et L. 5217-12-2 à L. 5217-12-5 du code général des collectivités territoriales, sans préjudice des articles L. 2311-1-2, L. 3311-3 et L. 4310-1 du même code, dans les conditions prévues au III de l'article 106 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République ;

« 2° Les documents budgétaires sont transmis au représentant de l'Etat par voie numérique, selon des modalités fixées par décret.

« Le 1° du présent IV n'est applicable ni à la métropole de Lyon, ni à la collectivité de Corse, ni à la collectivité territoriale de Martinique, ni à la collectivité territoriale de Guyane.

« V. - Le compte financier unique est présenté conformément au modèle fixé par arrêté conjoint des ministres chargés des collectivités territoriales et du budget. »

II. - Dans les conditions prévues à l'article 38 de la Constitution, le Gouvernement est autorisé à prendre par voie d'ordonnance, dans un délai de dix-huit mois à compter de la promulgation de la présente loi, toutes les mesures relevant du domaine de la loi permettant d'adapter les dispositions en vigueur, notamment les dispositions du code général des collectivités territoriales et du code des juridictions financières, pour généraliser la mise en œuvre du compte financier unique.

Un projet de loi de ratification est déposé devant le Parlement dans un délai de trois mois à compter de la publication de l'ordonnance.

Luc Héritier, *Le compte financier unique et les juridictions financières*, in *Revue française de finances publiques*, n°144, novembre 2018, page 49 - 53 (extrait)

[...]

I. – AU REGARD DE LA SITUATION DES COMPTES LOCAUX, LES JURIDICTIONS FINANCIÈRES CONSTATENT LA NÉCESSITÉ D'UN COMPTE FINANCIER UNIQUE

I-1. La Cour des comptes a plaidé à plusieurs reprises en faveur du compte financier unique

Le rapport public de la Cour des comptes d'octobre 2013 sur les finances publiques locales contient un développement sur « la rénovation indispensable de la présentation des états financiers : vers le compte financier unique ». La Cour des comptes s'interroge sur la coexistence de deux ensembles distincts d'états financiers se recoupant partiellement, dotés chacun de leurs états annexes, constatant que « seule la prise de connaissance de cet ensemble volumineux et disparate peut donner à un observateur externe (et a fortiori à un auditeur) l'image réelle (encore que toujours partielle) de la situation financière et du patrimoine de l'entité concernée ». Elle relevait ainsi que « le moment paraît venu d'envisager la conception d'un jeu unique d'états financiers, à partir de l'information détenue par l'ordonnateur et de la reddition des comptes par le comptable public. À cette fin les apports de la numérisation des données comptables et de la dématérialisation des documents pourraient être utilement mis à profit ».

La Cour a renouvelé cette préconisation dans son rapport de 2015, préconisant une nouvelle présentation des états financiers, participant à l'amélioration de l'information budgétaire et financière des collectivités territoriales et qui autoriserait « l'agrégation des données budgétaires ou comptables du secteur public local ».

C'est également à travers des rapports thématiques que les juridictions financières ont été conduites à souligner les inconvénients des deux états financiers. Les chambres régionales et territoriales des comptes (CRTC) relèvent ainsi régulièrement – et la Cour elle-même, par exemple au rapport public annuel de 2013, dans le développement consacré à l'immobilier des collectivités territoriales – les discordances entre les inventaires physiques des services gestionnaires des collectivités et les différents documents produits par les comptables, et en particulier l'état de l'actif tenu par ce dernier, voire parfois l'inexistence des inventaires des collectivités territoriales.

Ce type d'exemple ne se résume pas à la connaissance lacunaire du patrimoine : les CRTC le relèvent aussi en ce qui concerne l'insuffisante connaissance du passif. Sur la base de ces constats, le rapport de la Cour des comptes de juillet 2011 consacré à la gestion de la dette publique locale a rappelé combien il était important pour les assemblées délibérantes de disposer d'informations complètes et intelligibles sur la nature des contrats en cause et sur l'ampleur des risques encourus. Il a souvent été relevé que les éléments relatifs à la dette et décrits dans le compte administratif ne concordaient pas avec le compte de gestion, pour des montants significatifs.

Dernier exemple, l'analyse de la situation financière, à laquelle les CRTC sont amenées à se livrer systématiquement dans le cadre de leurs contrôles organiques, n'est pas facilitée par cette dualité de documents. Ainsi, dans le compte administratif et ses annexes figurent notamment l'état de la dette, les engagements hors bilan et les restes à réaliser qui sont essentiels pour apprécier l'équilibre financier d'une collectivité. Cette situation rend difficile le contrôle de la sincérité des restes à réaliser et de la régularité des amortissements et

provisions comptabilisés dont seul l'ordonnateur a la maîtrise et dont l'information fait généralement défaut au comptable, comme le relevait la Cour des comptes dans une note de mai 2014 sur le référentiel comptable des collectivités et établissements publics locaux adressée au CNoCP [Conseil de normalisation des comptes publics].

1-2. Les informations de synthèse contenues dans le compte administratif constituent rarement un outil adapté pour l'analyse de la situation des collectivités territoriales

La plupart des ratios financiers figurant dans les informations générales et synthétiques du compte administratif (article R. 2313-1 du CGCT applicable aux communes de 3 500 habitants et plus) ne constituent plus des informations adaptées, comme le souligne d'ailleurs, à partir d'un constat largement partagé, le rapport de la mission d'inspection IGF-IGA d'août 2017.

Et cela à tel point que certaines des principales données utilisées par les CRTC dans les analyses financières contenues dans leurs rapports publics relatifs au contrôle des comptes et de la gestion, pour caractériser la solvabilité et la marge de manœuvre financière de la collectivité, ne proviennent pas de ces informations : capacité d'autofinancement (CAF) brute, CAF nette, coefficient de mobilisation du potentiel fiscal, ratio de rigidité des charges courantes, capacité de désendettement mesurée en années, fonds de roulement net global s'agissant de la liquidité, variation annuelle moyenne des recettes comme des dépenses.

Les CRTC disposent de leur propre outil d'analyse financière, dont elles se servent d'ailleurs avant même l'ouverture d'un contrôle pour procéder à l'analyse financière, mais aussi comme outil de détection des risques majeurs dans leur travail de programmation. Il est significatif que cet instrument résulte de retraitements établis à partir des données issues des comptes de gestion centralisés par la DGFIP.

1-3. Le compte financier unique, un vecteur de cohérence comptable accrue et de modernisation

Dans son rapport d'août 2017, la mission d'inspection IGF-IGA, sans faire porter son étude sur ce sujet, se prononce sur l'articulation éventuelle avec l'expérimentation en cours de la certification des comptes locaux. Elle imagine à cet effet un schéma comportant, à partir du compte administratif et du compte de gestion – et en distinguant entre l'information patrimoniale, l'information sur l'exécution du budget, les annexes et les autres informations –, une structure du compte financier unique non soumis à certification et une structure de ce compte soumis à certification.

En tout état de cause, l'apport indéniable du compte financier unique, dont la mission d'inspection propose l'expérimentation dès 2019, est qu'il répondra à la nécessité d'une meilleure information sur la situation comptable et budgétaire des entités locales. Il contribuera à améliorer la qualité des comptes locaux, à mieux connaître et évaluer le patrimoine des entités publiques locales, leur situation financière et leurs engagements. Mais il convient aussi que ce processus s'intègre à la modernisation des services financiers de l'État comme des collectivités locales, puisqu'il repose sur le principe d'une forte synergie. Une telle réforme sera donc probablement attentive à cette double dimension : fonctionnelle et organisationnelle.

C'est l'approche qu'avait énoncée la Cour des comptes dans son rapport public thématique de février 2016 sur « La comptabilité générale de l'État, dix ans après ». Elle relevait que, « dix ans après l'entrée en vigueur de la comptabilité générale de l'État, le principal objectif fixé par le législateur organique a été atteint : l'information disponible sur le patrimoine de l'État et sur ses obligations a été significativement améliorée, contribuant ce faisant à une plus grande transparence sur sa situation financière. De fait, la comptabilité générale a permis de moderniser les services financiers de l'État. Développant les synergies entre les gestionnaires et les comptables par une évolution de leurs rôles respectifs dans l'établissement des comptes, elle a favorisé la formalisation des circuits d'information et de décision. Son introduction s'est

accompagnée d'une rénovation des outils informatiques, ouvrant la voie à la réduction du nombre d'écritures manuelles et à une diminution de tâches d'exécution répétitives. Elle a aussi accéléré la diffusion de la démarche de maîtrise des risques dans les services de l'État et contribué à renforcer le suivi budgétaire de certains dispositifs ainsi que la formalisation des procédures ».

Mais elle soulignait aussi la nécessité d'un examen plus approfondi de l'adaptation des effectifs et de la formation des comptables et des gestionnaires, d'une évolution effective des pratiques administratives, reposant elle-même sur des dispositifs ajustés aux besoins : délais d'établissement des comptes, fiabilité des indicateurs, achèvement de la modernisation des outils informatiques...

La comparaison entre ces deux réformes trouve des limites évidentes, mais elle montre que la mise en place du compte financier unique suppose d'appréhender toutes ses implications en termes d'organisation, en lien notamment avec la poursuite de la modernisation du réseau comptable, et qu'elle peut ainsi constituer un levier de performance pour la réforme du service public.

II. – LE COMPTE FINANCIER UNIQUE, OUTIL ESSENTIEL POUR LES JURIDICTIONS FINANCIÈRES

II-1. Pour chacune de leur grande catégorie de compétence, les CRTC sont un utilisateur majeur des états financiers et elles sont en outre conduites à se prononcer directement sur la tenue de ces comptes

L'intérêt pour le compte financier unique des CRTC provient du fait que, pour l'ensemble de leurs missions, elles sont concernées par le contenu et la présentation des comptes publics :

– Le compte administratif, établi par l'ordonnateur au moyen de son système d'information qui rend compte de l'exécution budgétaire au cours de l'exercice, est soumis au contrôle budgétaire du préfet, qui doit saisir la CRTC en cas de déficit ou d'irrégularités. En relevant des défaillances ou des anomalies au niveau de la comptabilité d'engagement, de la sincérité des restes à réaliser, du rattachement des charges, de la comptabilisation des opérations de cession, du provisionnement ou des imputations par section ou entre budgets (principal et annexe), les chambres, par leurs avis, peuvent conduire les collectivités à des corrections, y compris dès le stade de la prévision budgétaire ;

– Le compte de gestion, issu de l'application Hélios, qui retrace non seulement l'exécution budgétaire de l'année écoulée mais aussi toute la comptabilité patrimoniale et financière de la collectivité, est soumis au contrôle juridictionnel du juge financier, le comptable public engageant sa responsabilité personnelle et pécuniaire (RPP) sur le compte de gestion sur chiffres et l'ensemble des pièces justificatives produites au juge des comptes. Les anomalies qui peuvent l'entacher peuvent également donner lieu à des communications de la chambre au comptable ;

– Dans leur rôle d'audit externe, prévu au titre du « contrôle des comptes et de la gestion », les CRTC contrôlent les comptes et la gestion des ordonnateurs locaux et rendent publics leurs contrôles ; elles s'appuient pour cela notamment sur la comptabilité des ordonnateurs. En outre, l'appréciation portée sur la fiabilité des comptes de l'ordonnateur constitue l'un des axes essentiels des contrôles organiques, par les CRTC, des collectivités territoriales et des autres organismes locaux relevant de la comptabilité publique et apparaît comme un préalable indispensable à la réalisation d'une analyse financière. L'examen de la chambre porte sur l'ensemble des éléments relatifs à la tenue du compte (comptabilité patrimoniale, rattachement des charges et produits, exactitude des imputations, comptabilisation des travaux en régie, information budgétaire et comptable, chaîne comptable et comptabilité d'engagement...) et

donne lieu à des demandes de correction et des recommandations à l'ordonnateur, dont la chambre assure le suivi ultérieur.

Ainsi, les exigences constitutionnelles de régularité, de sincérité et de fidélité des comptes, découlant de l'article 15 de la déclaration des droits de 1789 et de l'article 47-2 de la Constitution de 1958 sont l'objet d'une attention particulière des CRTC, qui s'exerce ainsi dans les différentes missions qui leur sont dévolues, et pour lesquelles les comptes publics du comptable comme de l'ordonnateur, actuellement distincts, constituent le premier instrument de leurs analyses.

II-2. Les juridictions financières sont pleinement impliquées dans la production des comptes

L'article L. 231-1 du Code des juridictions financières (CJF) prévoit que les comptables publics locaux doivent produire leurs comptes dans des délais déterminés au juge des comptes ; et l'article R. 231-2 que les comptes sont produits annuellement à la chambre, appuyés des pièces requises soit par leur mise à disposition sur une plate-forme d'archivage électronique soit par leur envoi électronique ou à défaut sur support papier.

La non-production du compte ou la production avec retard peuvent conduire à une instance juridictionnelle, le juge statuant sur une amende. La transmission du compte de gestion sous forme dématérialisée à l'ordonnateur est prévue par l'instruction du 30 janvier 2013 ; l'application de la DGFIP « comptes de gestion dématérialisés » (CDG-D) est destinée à permettre la production des comptes aux juridictions financières. L'article 108 de la loi NOTRe [portant nouvelle organisation territoriale de la République] du 7 août 2015 rend obligatoire la dématérialisation des procédures comptables à compter du 1^{er} janvier 2019 entre les ordonnateurs locaux et les comptables publics.

Nous sommes donc dans une situation où les comptes de gestion sont uniformisés et désormais dématérialisés pour toutes les collectivités, alors qu'il en va différemment du compte administratif, dont la présentation varie selon l'instruction budgétaire et comptable applicable. Mais la dématérialisation très poussée ne signifie pas que toutes les pièces qui parviennent à la chambre le sont encore sous forme dématérialisée, notamment les pièces justificatives, et surtout l'acte juridique de production du compte demeure distinct de la seule mise à disposition sur une plateforme.

La mise à disposition du juge des comptes pose des questions complexes, concernant notamment l'accès aux pièces justificatives et l'exploitation possible de ces données. Pour des organismes de la taille de l'AP-HP [l'Assistance publique-Hôpitaux de Paris], un chantier aussi lourd a justifié une démarche partenariale permettant de garantir d'ici 2020 une dématérialisation sans rupture de la chaîne comptable du récepteur initial de la facture jusqu'à sa mise à disposition de la CRC Ile-de-France : la signature à la chambre de la convention le 15 mars 2017 fixe la méthodologie, sur plusieurs années, de la dématérialisation des pièces constituant les comptes financiers. Dans un tel dispositif, c'est le couple constitué par l'ordonnateur et le comptable qui a organisé avec la CRC un accès aux pièces lui permettant de remplir, dans ce nouveau cadre, son office de juge.

De même, les juridictions financières comme les collectivités territoriales ont accès aux pièces justificatives et comptables (dont les factures des fournisseurs) stockées dans le serveur d'archivage ATLAS de la DGFIP, via un outil dénommé « outil de recherche et de consultation », ORC, qui permet des recherches à l'aide de critères multiples et transverses.

III. – QUELLES CONSÉQUENCES POSSIBLES POUR LES MISSIONS DES CHAMBRES RÉGIONALES ET TERRITORIALES DES COMPTES, ET POUR LA RESPONSABILITÉ DES DIFFÉRENTS ACTEURS ?

En soi, on peut considérer que le compte financier unique n'implique pas directement une modification des missions des juridictions financières, et en particulier des CRTC, et que cette innovation n'ébranle pas nécessairement le principe de la séparation de l'ordonnateur et du comptable. C'était d'ailleurs le sens du rapport des missions d'inspection d'août 2017 : la répartition des compétences qu'il implique ne remet pas en cause, de manière fondamentale, le partage des responsabilités actuelles.

L'examen de chacune des grandes missions des CRTC peut cependant amener à se poser certaines questions sur l'incidence de la mise en place du compte financier unique tant sur l'exercice de leurs compétences par les CRTC que, plus fondamentalement, sur la question de la séparation de l'ordonnateur et du comptable.

III-1. Le contrôle budgétaire des CRTC, modifié, au moins à la marge, par la mise en œuvre du compte financier unique

Au plan quantitatif, le contrôle budgétaire ne progresse plus réellement actuellement, si l'on prend en compte le nombre de saisines budgétaires des CRTC. Mais, comme l'observe le rapport public annuel 2018 de la Cour des comptes, les procédures de contrôle budgétaire, « rendues nécessaires par le principe de libre administration des collectivités locales et la suppression de la tutelle, ont su montrer leur efficacité et leur célérité dans des situations pouvant entraîner le blocage du fonctionnement des services locaux, notamment en l'absence de vote du budget du fait de l'apparition de déficits importants. Les chambres ont parfois dû intervenir pour rétablir la confiance des acteurs locaux, face à une situation financière très dégradée ».

Les services préfectoraux ne sont pas toujours en mesure de procéder aux analyses des budgets, de manière à pouvoir saisir la CRTC à partir, par exemple, d'observations étayées sur l'existence d'un budget ou d'un compte administratif non présenté en équilibre réel, qui suppose une analyse préalable qui peut s'avérer complexe.

C'est pourquoi on peut concevoir que le compte financier unique facilitera l'agrégation par l'État des comptes locaux pour porter un diagnostic étayé sur la situation financière d'une collectivité et détecter, grâce à des ratios rénovés et plus pertinents, des situations financières difficiles ; et, de ce fait, contribuera à un enrichissement du contrôle budgétaire.

On peut en citer quelques exemples. Dans le sommaire du compte financier unique établi par la mission d'inspection figurent notamment :

- la présentation de l'exécution budgétaire des années N et N-1, rénovée pour en faciliter tant sa lecture que son exploitation par les services de contrôle ;
- le détail des restes à réaliser (RAR)¹, repris du compte administratif, nécessaire pour apprécier l'équilibre financier ;
- la fusion de la présentation générale du budget par section et de la balance générale du budget du compte administratif. Un nouveau tableau isolerait les données sur les opérations

¹ Selon le troisième alinéa de l'article R. 3312-8 du CGCT, « les restes à réaliser de la section d'investissement arrêtés à la clôture de l'exercice correspondent aux dépenses engagées non mandatées et aux recettes certaines n'ayant pas donné lieu à l'émission d'un titre ». Leur fiabilité est essentielle pour apprécier l'équilibre réel du budget.

réelles et les opérations d'ordre² afin qu'elles soient immédiatement visibles pour les services en charge du contrôle budgétaire, à qui elles sont utiles.

Par ailleurs, certaines modalités du contrôle budgétaire seront probablement à modifier.

Ainsi, dans l'hypothèse du rejet du compte administratif, l'apparition du compte financier unique pourrait conduire à réexaminer la procédure actuelle. En effet, le troisième alinéa de l'article L. 1612-12 du CGCT prévoit que le compte de gestion, s'il est conforme au compte administratif rejeté, est substitué au compte administratif pour la liquidation de dotations et de prélèvements. Saisie par le préfet, la CRC se prononce sur la conformité entre le projet de compte administratif et le compte de gestion. Avec le compte financier unique, ce contrôle de conformité n'aurait plus d'objet tel que décrit par cet article du CGCT.

L'enjeu est plus important s'agissant de l'hypothèse du déficit du compte administratif défini à l'article L. 1612-14 du CGCT. Le juge des comptes, saisi par le préfet, propose à la collectivité territoriale les mesures nécessaires au rétablissement de l'équilibre budgétaire. L'office de la CRTC consiste à s'assurer du montant du déficit, de la sincérité dans leur inscription et leur contenu des résultats de l'exercice précédent ainsi que des restes à réaliser.

La recherche de l'origine du déficit du compte administratif suppose préalablement de s'assurer de la sincérité et de la réalité des opérations décrites dans le compte, et, à ce titre, de vérifier la conformité du compte administratif au compte de gestion. Le compte financier pourrait faire évoluer la méthode du contrôle de la CRC. La sincérité des inscriptions devant désormais être vérifiée par l'ordonnateur et le comptable en amont, le rapport de la mission d'inspection estime que le contrôle du préfet et du juge des comptes se concentrera sur les restes à réaliser.

III-2. L'effet indirect de la mise en place du compte financier unique sur le contrôle des comptes et de la gestion

La modification du support technique constitué par le compte financier unique peut avoir des incidences sur les modalités et le contenu du contrôle des comptes et de la gestion qui porte sur l'ordonnateur.

Ce peut être le cas en premier lieu en ce qui concerne la détermination du programme de la chambre : s'il est probable que le compte financier unique fera apparaître de nouveaux ratios mettant mieux en évidence des risques financiers, les CRTC disposent déjà d'outils permettant, en particulier à partir des comptes de gestion, d'identifier des zones de risques. Mais il est possible que certains des ratios favoriseront un accès plus rapide – et une référence plus « consensuelle » – à de telles données.

L'évolution des ratios permettra aussi de corriger les comparaisons avec les moyennes nationales. Ainsi, les comparaisons réalisées apparaissent peu fiables, car les valeurs de la collectivité sont comparées aux moyennes nationales de la catégorie, issues du portail DGCL-DGFIP www.collectivites.locales.gouv.fr et établies à partir des comptes de gestion de l'année N-1. Dès lors, les valeurs du compte administratif d'une année adoptée l'année suivante sont comparées avec des données, seules disponibles, de l'année précédente...

Par ailleurs, trop de ratios sont relatifs à la population, sans mettre en évidence des problématiques qui, en matière d'investissement par exemple, sont moins liées à l'évolution

² Lors de l'exécution budgétaire, la collectivité effectue des opérations dites réelles et d'autres opérations qualifiées d'ordre. Les opérations réelles donnent lieu à des mouvements de trésorerie. Les opérations d'ordre, exécutées à l'initiative de l'ordonnateur, ne donnent lieu à aucun décaissement et encaissement : des transferts de crédits peuvent s'effectuer d'une section à l'autre ou entre dépenses et recettes d'une même section, permettant notamment de retracer des mouvements qui ont un impact sur l'actif sans avoir de conséquences sur la trésorerie.

financière à court terme de la collectivité qu'elles ne subissent l'effet du cycle électoral. Ainsi, plutôt qu'un ratio dépenses d'équipement brut/population, faudrait-il concevoir un ratio sur la soutenabilité de la politique d'investissement, par rapport au financement propre disponible, mesuré par la CAF et les ressources d'investissement hors dette, et dans une perspective pluriannuelle, comme le font, de manière générale, les CRTC.

Plus fondamentalement, on peut concevoir que dès lors que les élus seront mieux informés, et sur la base d'un document synthétique désormais réellement exploitable, de certaines des caractéristiques principales de la situation financière et patrimoniale d'une collectivité, comme des évolutions des dépenses et des recettes, de l'autofinancement, du potentiel fiscal, etc., il sera attendu de la CRTC qu'elle approfondisse ces questions en lien avec d'autres catégories de thématiques examinées lors d'un contrôle organique : notamment avec les partenaires de la collectivité, éventuellement créanciers, ou encore avec des organismes périphériques dont la situation peut avoir des conséquences sur la situation financière de la collectivité (par exemple des garanties d'emprunt). Cela peut donc poser la question du périmètre de contrôle des CRTC, et d'évolutions dans l'élaboration de la programmation.

III-3. Les conséquences sur le contrôle juridictionnel – celui sur les comptes du comptable –, et plus largement la question du partage de responsabilité entre l'ordonnateur et le comptable

Sur le modèle de ce qui existe pour le compte financier des établissements publics de santé (EPS), on peut imaginer un compte financier composé de différents états dont l'élaboration est de la responsabilité soit de l'ordonnateur, soit du comptable après avoir préalablement fait l'objet d'un ajustement en commun. Il n'en demeure pas moins que, comme pour les comptes des EPS, la nouvelle présentation ne contreviendrait pas aux principes posés par les textes « fondateurs ». Le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (GBCP) en ses articles 18 à 20 précise les conditions des contrôles que les comptables sont tenus d'exercer en matière notamment de recettes et de dépenses, ce qui ne serait pas *a priori* modifié.

Mais au-delà des aspects techniques la question de l'incidence du compte financier unique sur la responsabilité du comptable, et même sur la séparation entre l'ordonnateur et le comptable est soulevée par certains. Les modalités d'exercice de la fonction comptable seront amenées à se transformer à terme, en lien avec les évolutions technologiques, comme le soulignait M. Gilles Johanet, Procureur général, lors de l'audience solennelle de rentrée de la Cour des comptes le 22 janvier 2018, en soulignant que « les fonctions du comptable public vont être profondément bouleversées : l'intelligence artificielle pourra prendre le relais non seulement des contrôles élémentaires, mais aussi, en fonction d'une analyse de risque auto-développée, des contrôles ciblés et plus approfondis les mieux à même d'optimiser la fiabilité et la régularité de l'ensemble des opérations ». Et, par rapport à l'ordonnateur, le comptable pourra être conduit « à se recentrer sur des missions de supervision du risque, de gardien indépendant de la régularité des opérations, de conseil sans doute aussi ».

De ce fait, et comme il l'observait lors de l'audience solennelle de la CRC Ile-de-France le 8 mars 2018, si le compte financier unique est un progrès évident du point de vue de l'efficacité, il se pourrait que le comptable ne soit « plus complètement maître des écritures du compte sur lequel il est censé être jugé », ce qui conduirait à s'interroger sur les contours de sa responsabilité pécuniaire personnelle devant le juge des comptes, voire à poser la question de la responsabilité de l'ordonnateur.

Ce type de questionnement se trouve également, bien qu'exprimé succinctement, dans le rapport de la mission d'inspection qui préconise « une réflexion sur le principe de séparation des ordonnateurs et des comptables sous sa forme actuelle » afin :

- « d'évaluer l'état des pratiques existantes en matière de répartition des rôles entre ordonnateur et comptable dans les collectivités territoriales, à la fois du fait des évolutions comme celles de la certification du compte, de la dématérialisation ou du CFU et en fonction de la nature et de la taille des collectivités territoriales » ;
- et « d'envisager les évolutions législatives et réglementaires permettant d'adapter le rôle du comptable et sa relation avec l'ordonnateur, dans le but : de favoriser la sincérité des comptes des collectivités territoriales ; de fluidifier la chaîne de production comptable ; de concentrer les tâches de chacun sur les processus où l'automatisation apparaît difficile voire impossible et/ou à forte valeur ajoutée.

On peut ainsi au minimum relever que plus le partenariat est renforcé entre l'ordonnateur et le comptable, a fortiori dans le cadre d'un compte partagé, plus il est nécessaire de définir clairement et d'encadrer les rôles de chacun. De ce point de vue, la comparaison avec les EPS et les OPH, pour lesquels on peut relever que les responsabilités de chacun ne sont pas modifiées, n'est pas complètement convaincante.

En premier lieu, si le compte financier des EPS et des OPH est présenté comme unique, cette unicité est essentiellement formelle, le compte financier étant composé d'états financiers issus des comptes administratifs et des comptes de gestion préexistants, tandis que l'objectif du compte financier unique est d'aller au-delà d'une simple agrégation des états financiers actuels.

De plus, certaines spécificités s'imposent à la comptabilité publique territoriale qui la distinguent de celle applicable aux EPS et OPH à comptabilité publique. D'une part, les ordonnateurs locaux sont des élus dont l'action s'appuie sur le principe de libre administration des collectivités territoriales alors que les ordonnateurs des EPS et des OPH sont des fonctionnaires ou des agents publics à statut particulier. D'autre part, la « règle d'or » selon laquelle les sections sont votées en équilibre et le remboursement du capital des annuités d'emprunts à échoir dans l'année est couvert par des ressources propres et non par l'emprunt, exclusivement dédié au financement de l'investissement, est spécifique à la comptabilité publique territoriale.

On le voit d'ailleurs déjà actuellement dans le cadre de la RPP des comptables : l'action de l'ordonnateur peut avoir une incidence sur cette responsabilité, qui montre une articulation parfois complexe entre les deux positions, comme l'illustrent quelques exemples.

- Les ordres de réquisition : le régime de RPP implique que les comptables puissent refuser le paiement de certaines dépenses engagées par l'ordonnateur ; ce dernier peut alors requérir par écrit le comptable de payer ; mais dans de nombreux cas le comptable n'est pas tenu d'y déférer ; au final, l'existence d'ordres de réquisition est toujours examinée par le juge des comptes lors de l'examen de la responsabilité du comptable, puisque l'ordre de réquisition de paiement a pour effet de transférer du comptable à l'ordonnateur la responsabilité de l'opération. C'est pour cela aussi que l'un des rares cas de mise en cause des ordonnateurs locaux devant la Cour de discipline budgétaire et financière (CDBF) est celui où ils ont engagé leur responsabilité propre à l'occasion d'un ordre de réquisition ;

[...]

- Le contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD) : à l'occasion de la mise en jeu de la RPP, le respect du contrôle sélectif des dépenses est un des éléments qui peuvent être pris en compte dans la remise gracieuse décidée par le ministre, et sur lequel se prononce le juge. Le CHD désigne la méthode consistant pour un comptable public à proportionner les contrôles exercés sur la dépense aux risques et aux enjeux. S'il est bien construit, il devrait aboutir à des procédures de dépense mieux maîtrisées, plus simples et plus rapides. Il permet de développer le contrôle allégé en partenariat (CAP), démarche réalisée par l'ordonnateur et le

comptable public pour s'assurer de la maîtrise des risques relatifs à la régularité de l'émission des ordres de paiements. Par conséquent, l'efficacité globale de la chaîne de gestion des dépenses d'un organisme public local suppose la meilleure coordination possible des choix organisationnels et procéduraux effectués par l'ordonnateur et le comptable. Ces éléments ne sont donc pas sans conséquence sur la RPP du comptable, alors que l'ordonnateur n'est pas juridiquement responsable ; ils montrent ainsi que la chaîne de la responsabilité se complexifie, et que les responsabilités seront encore plus intégrées lorsqu'il s'agira de produire un compte financier unique ;

– Les services facturiers : l'article 41 du décret GBCP précise que ce service, placé sous l'autorité d'un comptable public, est chargé de recevoir et d'enregistrer les factures et titres établissant les droits acquis aux créanciers. Dans ce cas, le montant de la dépense est arrêté par le comptable au vu des factures et titres et de la certification du service fait, laquelle constitue l'ordre de payer. Cette base réglementaire des services facturiers est applicable à tous les organismes publics, dont les collectivités territoriales et leurs établissements publics et les établissements publics de santé. L'un des principaux intérêts du service facturier est de fusionner les contrôles respectifs de l'ordonnateur et du comptable pour limiter la charge de leur redondance tout au long de la chaîne de la dépense. Les contrôles du comptable et de l'ordonnateur n'étant plus dissociés au sein d'un service facturier, la méthodologie traditionnelle de sélectivité des vérifications des pièces comptables et justificatives doit être adaptée à cette nouvelle organisation systématisant le rapprochement des commandes, des factures et du service fait pour chaque dépense traitée.

Dans ce cas aussi par conséquent, la frontière devient moins strictement délimitée.

[...]

Document n° 5

Cour des comptes, *Les finances publiques locales 2021, Rapport sur la situation financière et la gestion des collectivités territoriales et de leurs établissements*, Fascicule 2, 23 novembre 2021, (p. 75 à 78) (extrait)

[...]

Chapitre II – Les perspectives en matière de fiabilité des comptes publics locaux

[...]

II - L'expérimentation du compte financier unique

L'arrêté des comptes des collectivités territoriales fait coexister deux états financiers : le compte administratif établi par l'ordonnateur et le compte de gestion réalisé par le comptable public.

Cette situation, qui fait figure d'exception dans le secteur public, ne permet pas d'obtenir une vision d'ensemble synthétique et lisible de la situation budgétaire, comptable et financière de la collectivité. Cette limite s'accompagne d'un désintérêt fréquent des assemblées délibérantes pour ces documents.

La production d'un compte financier unique est un projet ancien, promu par la Cour, au nom des impératifs de bonne gestion et de transparence.

A - Le cadre et les objectifs de l'expérimentation

L'article 242 de la loi de finances pour 2019 a initié la possibilité pour les collectivités³ d'expérimenter un compte financier unique pour une durée maximale de trois exercices budgétaires. La mise en œuvre a été retardée en raison de la crise sanitaire, puisque l'expérimentation ne débutera qu'à compter de l'exercice 2021 pour s'achever avec les comptes 2023.

Pour ce premier exercice, environ 80 collectivités ont été retenues. L'expérimentation se déroulera sur trois exercices, un rapport devant être remis au Parlement par le Gouvernement afin qu'il se prononce sur une généralisation en 2024.

La mise en place du CFU entend répondre à des objectifs d'efficacité et de transparence de la gestion publique locale :

- favoriser la transparence et la lisibilité de l'information financière, au bénéfice des assemblées délibérantes, des organes de contrôle et des citoyens ;
- améliorer la qualité des comptes ;
- simplifier les processus administratifs entre l'ordonnateur et le comptable, sans remettre en cause leur séparation.

En ce sens, l'expérimentation du CFU s'inscrit dans une ambition globale de fiabilisation des comptes locaux, à laquelle contribuent également l'expérimentation de la certification des comptes locaux ou le nouveau référentiel M57.

³ L'expérimentation est ouverte aux collectivités territoriales, à leurs groupements et, depuis la loi de finances pour 2021, aux services d'incendie et de secours.

D'ailleurs, les collectivités expérimentatrices doivent adopter ce référentiel, de même qu'elles doivent appliquer la dématérialisation des documents budgétaires.

B - Une unification qui doit s'inscrire dans une démarche de simplification et de fiabilisation

Le compte financier unique constitue un progrès dans la restitution des comptes locaux et doit offrir l'opportunité d'une simplification et d'une fiabilisation de ces derniers.

1 - Une unification partielle

Le compte financier entend remplacer le compte de gestion et le compte administratif et reprendre les informations les plus utiles de ces deux documents.

Le futur CFU - par nature - comprendra quatre parties : informations générales et synthétiques, exécution budgétaire, états financiers, états annexés.

Des comptes financiers uniques seront produits pour chaque budget et non pour l'entité dans sa totalité. Ainsi, au lieu d'un compte financier pour chaque collectivité, seront produits un CFU pour le budget principal et un CFU pour chaque budget annexe.

Une vision consolidée, encouragée par la Cour depuis le début du projet⁴, permettrait pourtant une lecture globale de la situation de la collectivité. Cette approche n'est pas retenue à ce jour⁵.

2 - Une opportunité de simplification

À l'occasion de cette réforme, il est opportun de saisir l'occasion d'une simplification dépassant la fusion de deux documents. Ainsi, un allègement et une rationalisation des maquettes et des annexes sont envisagés⁶.

Une analyse détaillée a conduit à recenser certains états annexés, évaluer leur utilité et éventuellement en modifier le contenu ou la forme.

Ainsi, des évolutions ou suppressions d'informations relatives à l'état de la dette sont envisagées, au stade de l'expérimentation ou pour la cible. De même, des informations relatives aux variations de patrimoine pourraient être supprimées et des contrôles automatisés de l'exécution budgétaire seront réalisés.

Les projets de maquette en cours d'élaboration laissent toutefois apparaître une évolution encore modeste des informations inscrites dans le CFU.

3 - Un projet à inscrire plus nettement dans la démarche de fiabilisation des comptes

Plus largement, au-delà de l'objectif d'unification et de simplification, la perspective donnée au CFU ne doit pas être déconnectée des efforts de fiabilisation des comptes.

⁴ Cour des comptes, *Rapport sur les finances publiques locales*, Fascicule 2, novembre 2019.

⁵ Selon la DGFIP, la faisabilité à moyen terme d'un compte financier unique doit être expertisée, notamment en lien avec la production d'états financiers sur ce même périmètre. Le résultat de ces analyses a vocation à figurer dans le rapport sur l'expérimentation que le Gouvernement devra rendre au Parlement au plus tard le 15 novembre 2023.

⁶ L'article 242 de la loi de finances pour 2019 modifié permet de supprimer des états annexés au CFU en phase expérimentale, quelle que soit la base légale ou réglementaire des annexes au compte administratif dont ils sont issus.

Les expérimentations du CFU et de certification des comptes locaux sont certes distinctes, mais il est souhaitable que le projet de CFU s'inscrive dans une démarche de fiabilisation.

Or, la suppression de redondances, si elle apporte un progrès, ne peut consister en la simple reprise d'une information du compte administratif ou du compte de gestion, mais doit inviter à interroger le contenu et la fiabilité de l'information délivrée.

À cette fin, la cohérence entre l'annexe des comptes certifiables et les états annexés du futur CFU doit être recherchée, afin que le CFU s'inscrive dans une démarche de fiabilité des comptes et de convergence vers le recueil des normes.

En définitive, le compte financier unique constitue un progrès manifeste dans la restitution des comptes locaux.

Il offre à ce stade des perspectives de simplification, mais un saut qualitatif est souhaitable pour inscrire le projet dans une démarche plus large de fiabilisation des comptes, à laquelle contribue l'expérimentation de la certification des comptes locaux.

[...]

Document n° 6

Cour des comptes, *Bilan final de l'expérimentation de la certification des comptes locaux*,
5 janvier 2023, p. 37 à 41 (extrait)

[...]

Chapitre II - Le chemin à parcourir pour fiabiliser l'ensemble des comptes publics locaux

L'expérimentation a mis en lumière des faiblesses importantes dans la production et la présentation des comptes publics, qu'il convient de corriger pour que la démarche de fiabilisation des comptes puisse produire tous les effets attendus. L'intervention d'un auditeur externe dans un cadre inchangé exposerait au risque d'une dépense inefficace d'argent public.

I - Rationaliser et unifier les états financiers des collectivités locales

A - Le compte financier unique, une expérimentation incomplète

1 - Une situation présente insatisfaisante

Deux états financiers coexistent actuellement au moment de l'approbation des comptes par les assemblées délibérantes des collectivités locales : le compte administratif, établi par l'ordonnateur, et le compte de gestion, réalisé par le comptable public.

Chacun comporte des éléments budgétaires et comptables, mais aucun des deux ne permet de comprendre aisément l'évolution de l'activité et du patrimoine de chaque collectivité locale. Le compte de gestion inclut ainsi une présentation du patrimoine, tandis que le compte administratif présente surtout les flux budgétaires de l'exercice écoulé en fonctionnement, ou en investissement.

Dans le cadre de la certification expérimentale, une annexe supplémentaire a été prévue pour les collectivités expérimentatrices, qui s'est ajoutée aux bilans et comptes de résultat existants.

De plus, les comptes des entités publiques locales sont actuellement présentés par budget, tant pour les états budgétaires que pour les états patrimoniaux, sans agrégation⁷. Or, les budgets annexes représentent une part significative de l'activité des entités publiques locales⁸.

Tableau n° 7 : nombre moyen de budgets annexes par type de collectivités

Type de collectivités	Nombre moyen de budgets annexes
Communauté de communes	6,2
Communauté d'agglomération	8,9
Métropoles	9,1
Communes	0,8
Départements	3,9
Régions	1,0
Syndicats	0,2

Source : Cour des comptes

⁷ La direction générale des finances publiques (DGFIP) a indiqué mener une réflexion sur l'agrégation des comptes et la neutralisation financière des flux croisés entre une collectivité principale (budget principal) et ses services ou activités retracés en budgets annexes.

⁸ Ils ont représenté 11 % en moyenne des charges de fonctionnement et du résultat cumulé de fonctionnement de l'ensemble du secteur public local, en 2020 et en 2021. Ce pourcentage est beaucoup plus élevé dans le bloc intercommunal.

Leur nombre est particulièrement important pour les intercommunalités qui proposent de nombreux services industriels et commerciaux. De plus, l'existence de flux réciproques entre les budgets (1,3 Md€ en fonctionnement en 2021, contre 1,2 Md€ l'année antérieure), qui n'ont pas de consistance juridique propre, rend difficile l'appréciation de la situation financière réelle de chaque entité locale. Pour certaines collectivités expérimentatrices, ces flux ont représenté près de 50 % du résultat de fonctionnement du budget principal.

Pour autant, le code général des collectivités territoriales fait référence, pour chaque catégorie de collectivités, au budget de l'entité⁹. Ce budget, « établi en section de fonctionnement et section d'investissement », est « l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et dépenses annuelles de l'entité¹⁰ ». Le principe d'un seul budget est repris dans le tome budgétaire de l'instruction M57, qui rappelle que « l'ensemble des dépenses et des recettes de l'entité doit figurer sur un document unique »¹¹, conformément au principe d'unité budgétaire, tout en ouvrant la faculté de recourir à des exceptions à ce principe qui sont, de fait, généralisées à la plupart des collectivités.

Ainsi, le « budget » des collectivités territoriales est souvent scindé entre un budget principal et des budgets annexes¹², avec une présentation des dépenses et des recettes par budget, sans agrégation. Si le compte administratif donne malgré tout quelques informations sur ce « budget » dans une forme synthétique¹³, il n'offre pas de présentation agrégée des dépenses ou des recettes par nature, comme, par exemple, pour les dépenses de personnel. Certains budgets dits spéciaux peuvent également ne pas être intégrés à une entité publique locale, contrairement à ce que prévoit la législation¹⁴.

Le recours fréquent aux budgets annexes explique le décalage observé entre le nombre de comptabilités suivies par l'administration (113 557 comptabilités au 31 décembre 2021, dont 72 564 budgets principaux¹⁵ et 40 993 budgets annexes) et le nombre de collectivités territoriales.

Cette situation, à laquelle la Cour¹⁶ a demandé de longue date que l'administration mette fin, constitue une exception au sein du secteur public.

⁹ Cf. les articles du CGCT, L.2311 à 2313 (communes), L.3311 à 3313 (départements), L. 4311 à 4313 (régions), L. 5217-10 (métropoles).

¹⁰ Cf. à titre d'exemple l'article L.2311-1 du CGCT.

¹¹ Cf. instruction M57 applicable au 1^{er} janvier 2022, tome 2, DGFIP, p. 26.

¹² La partie législative du code ne définit pas clairement ce qu'est le budget principal, si ce n'est par opposition à un budget annexe. Les budgets annexes, « distincts du budget principal proprement dit, mais votés par l'assemblée délibérante, doivent être établis pour certains services locaux spécialisés (eau, assainissement, services industriels et commerciaux » dans le cadre réglementaire actuel. Ils font l'objet d'une présentation plus développée dans la partie législative du code relative aux communes et à leurs groupements. Pour les autres collectivités, il est uniquement précisé que « certaines interventions, activités ou services, sont individualisés au sein de budgets annexes », sans plus d'indications sur les activités concernées.

¹³ Chaque budget voté doit être accompagné en annexe « de la présentation agrégée des résultats afférents au dernier exercice connu du budget principal et des budgets annexes de [l'entité]. Ce document est joint au seul compte administratif ». (cf. articles L.2313-1, L.3313-1 ou encore L.4313-2 du CGCT). Le total des dépenses et des recettes de chacune des sections est également mentionné dans l'une des annexes du budget principal.

¹⁴ Cf. le budget spécial de la préfecture de Police de Paris évoqué dans le rapport *La préfecture de police de Paris : réformer pour mieux assurer la sécurité dans l'agglomération parisienne*, octobre 2019, p. 54.

¹⁵ Plusieurs budgets principaux présentent une absence de produits de fonctionnement, ce qui explique la différence avec le total d'entités juridiques cité en Introduction.

¹⁶ Cf. *rapports annuels sur les finances publiques locales*, Cour des comptes, octobre 2013 et 2015.

Des comptes distincts entre ordonnateur et comptable, non agrégés et non retraités : une singularité dans le secteur public, en France comme à l'étranger

L'État, les établissements publics nationaux (« EPN »), les établissements publics de santé (EPS) et les universités présentent séparément leurs comptabilités budgétaire et générale. Les documents de synthèse associés sont, de fait, distincts. Cette distinction n'existe pas pour la sécurité sociale, qui tient une comptabilité d'engagement, comme le secteur public local.

La plupart de ces entités présentent des comptes agrégés et retraités des flux réciproques au niveau de la personne morale, avec, en supplément, une information financière par budget (État, EPS, universités). Les établissements publics de santé, en particulier, disposent de comptes agrégés (mais non retraités des flux réciproques), fournis par la même application que celle utilisée pour la production des comptes des collectivités territoriales.

Les collectivités territoriales des pays développés (Royaume-Uni, Italie, Espagne, Portugal, Canada, par ex.) présentent toutes des comptes agrégés au niveau de l'entité morale, voire, pour une majeure partie d'entre elles, des comptes consolidés.

2 - L'expérimentation d'un compte financier par budget

Un rapport¹⁷ de l'inspection générale des finances et de l'inspection générale de l'administration avait préconisé, en 2017, le lancement d'une phase d'expérimentation d'un compte financier unique (« CFU »).

L'article 242 de la loi de finances pour 2019 a permis à des collectivités volontaires d'expérimenter ce compte financier unique pour une durée maximale de trois exercices, sous l'égide de la DGFIP, à qui le législateur a confié le pilotage de l'expérimentation. L'objectif était d'améliorer la lisibilité de l'information financière et de simplifier les processus administratifs entre l'ordonnateur et le comptable, sans remettre en cause leur séparation fonctionnelle. En raison de la crise sanitaire, l'expérimentation n'a pu commencer qu'au cours de l'exercice 2021 et elle devrait s'achever avec la production des comptes de l'exercice 2023. Un délai particulièrement court a été laissé à la DGFIP pour concevoir et mettre en place ce compte financier.

Dans une phase intermédiaire, le CFU est d'abord expérimenté à l'échelle de chaque segment budgétaire (un CFU pour le budget principal, un par budget annexe). Des simplifications ont été apportées aux jeux de comptes, avec, en particulier, la suppression des informations redondantes, mais sans changements majeurs de l'ensemble. Les annexes des états financiers utilisées pour la certification expérimentale n'en font pas partie, par exemple.

La DGFIP prévoit de généraliser ce compte financier à la plupart des collectivités locales à partir du 1er janvier 2024, si le Parlement l'y autorise. Il reste indispensable de prévoir l'élaboration d'un CFU à l'échelle de l'entité juridique et comptable, condition pour que celui-ci puisse contribuer au renforcement de la transparence sur la situation des collectivités locales.

3 - Vers un véritable compte financier unique

En réponse à la demande que la Cour avait formulée dès le bilan intermédiaire pour que l'application Hélios puisse fournir des comptes agrégés, la DGFIP a inscrit ce projet dans son plan d'activité pour l'exercice 2024, pour une mise en place prévue pour l'exercice 2025. Cette évolution porterait sur « l'ensemble des budgets entrant dans le périmètre des états financiers » et sur les états financiers (bilan, compte de résultat, annexe) prévus par le recueil des normes. Elle conduirait les collectivités concernées à disposer enfin de comptes établis au niveau de la personne morale, ce qui est un préalable à toute généralisation de dispositifs de fiabilisation des comptes.

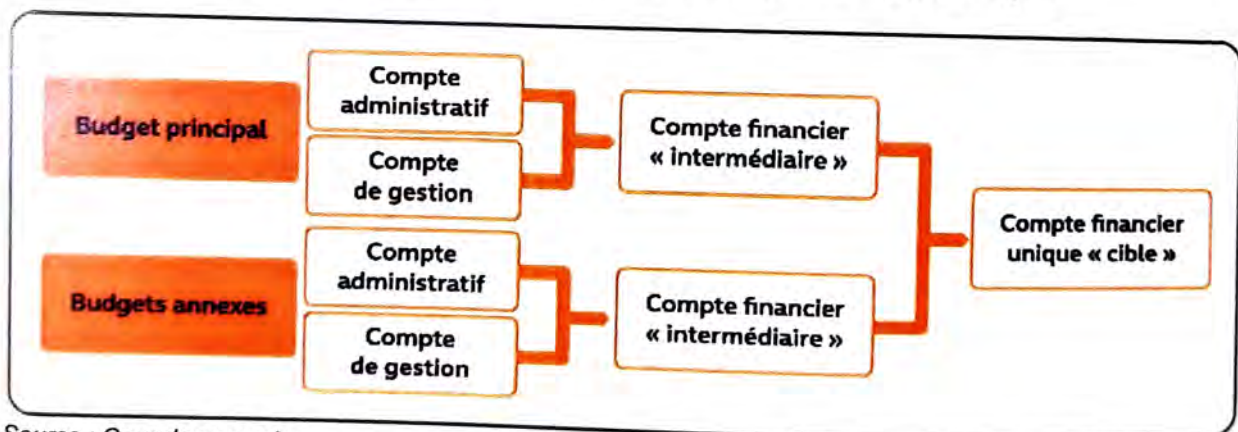
¹⁷ Cf. *Mise en place d'un compte financier unique dans le cadre budgétaire et comptable des collectivités territoriales*, Inspection générale des finances, Inspection générale de l'administration, août 2017.

En effet, si ce CFU n'a pas été un préalable ou un obstacle à l'expérimentation, cette dernière s'effectuant dans la pratique en dehors du projet¹⁸, la certification expérimentale a montré les faiblesses structurelles d'une présentation des comptes par budget, en particulier pour le bloc communal. Cette méthode gêne considérablement l'appréciation de la situation financière et du patrimoine des collectivités. Ces éléments ont été mentionnés par les certificateurs expérimentaux par le biais d'observations dans leurs rapports renvoyant vers l'annexe des états financiers des collectivités¹⁹.

Toutefois, l'évolution envisagée par la DGFIP ne concernerait pas les entités qui ne seraient pas certifiées, ni les autres documents financiers qui composent les comptes des entités publiques locales²⁰.

Cette approche restrictive ne se justifie pas, s'agissant d'une information financière produite à partir d'une application (Hélios) commune à toutes les collectivités, ce qui constitue un atout de premier plan. L'aboutissement d'un projet complet permettrait de présenter enfin des comptes, tant pour leur volet budgétaire²¹ que comptable, établis au niveau de chaque entité morale, comme c'est le cas des autres entités du secteur public en France ou d'autres pays européens. Présenter des états financiers agrégés, sans disposer d'un équivalent au niveau budgétaire, ne permettra pas à des élus ou aux citoyens de faire le lien entre l'opinion formulée par un auditeur externe et le « budget » voté par les organes délibérants. Aussi l'administration devrait-elle prolonger son expérimentation afin de parvenir à un CFU cible, selon le schéma ci-dessous.

Schéma n° 1 : le déploiement du compte financier unique



Source : Cour des comptes

Une telle démarche nécessitera probablement des évolutions d'ordre réglementaire²². Elle n'empêchera pas de disposer d'informations financières pour chacun des budgets annexes.

¹⁸ Les états financiers utilisés par les certificateurs ont été composés du bilan et du compte de résultat extraits du compte de gestion et d'une annexe créée spécifiquement. Les états du compte administratif n'ont, ainsi, pas été utilisés ou contrôlés.

¹⁹ Ces observations ont renvoyé vers l'information relative au périmètre des états financiers et aux flux réciproques. Il s'agit de la pratique prévue dans le modèle actuel de rapport d'opinion défini par les normes d'exercice professionnel et par la doctrine des commissaires aux comptes.

²⁰ La DGFIP indique que, « si les états financiers ont vocation à être soumis à certification, les réflexions en cours sur l'agrégation des comptes doivent permettre à l'ensemble des budgets gérés dans l'application HELIOS de disposer d'états de synthèse sur une base agrégée [et que] les états agrégés n'ont donc pas uniquement vocation à être mis à disposition des collectivités en certification ».

²¹ Le bilan intermédiaire mentionnait déjà le besoin de disposer de « restitutions budgétaires appropriées » à un véritable CFU.

²² La direction générale des collectivités locales évoque, notamment, la révision des modalités de vote des budgets locaux, ou l'interrogation des dérogations existantes au principe d'unité budgétaire. Cf. les articles L.2313-1, L.3313-1, ou L.4313-2 du CGCT.

4 - La production attendue d'un rapport de gestion

Les entités soumises à un audit externe de leurs comptes produisent habituellement un rapport de gestion²³ expliquant les résultats de l'exercice écoulé, présentant la situation financière et les perspectives d'avenir²⁴. Ce rapport est d'ailleurs prévu par l'article 212 du décret GBCP pour de nombreux organismes publics. Il fait l'objet d'une révision par l'auditeur externe, comme tous les documents financiers présentés en assemblée délibérante. Les entités publiques locales ne sont pas encore tenues réglementairement de produire un tel document.

La plupart des collectivités expérimentatrices présentent, lors de l'approbation des comptes administratifs par l'assemblée délibérante, des documents plus didactiques et plus synthétiques que ces comptes, pour en faciliter la compréhension par les élus. Ils portent principalement sur l'exécution budgétaire et sur le respect de règles d'équilibre financier, et comportent assez peu d'informations patrimoniales.

Une réflexion est en cours pour la création d'un ~~rapport de gestion~~ dit « rapport CFU », dont la rédaction resterait libre et qui ne serait pas rendue obligatoire. La Cour estime cependant qu'un tel rapport devrait s'imposer afin d'exposer aux élus et aux citoyens la situation financière de chaque collectivité, comme cela est déjà le cas pour d'autres établissements publics²⁵. Il pourrait d'ailleurs prendre la forme d'un rapport d'exécution budgétaire, qui serait en quelque sorte le pendant du rapport d'orientation que les collectivités doivent déjà produire²⁶.

[...]

²³ Cf. article L.232-1 du code de commerce.

²⁴ La présentation du rapport d'activité et de performance d'un département expérimentateur a constitué une bonne pratique car il permet, sur la base d'objectifs et d'indicateurs, d'évaluer la gestion passée de la collectivité et de proposer des pistes d'amélioration pour l'année suivante.

²⁵ Les établissements publics de santé doivent, selon l'article R. 6145-44 du code de la santé publique, produire un « rapport rédigé par le directeur et le comptable portant sur les comptes annuels » à l'appui de leur compte financier. Ce rapport a été assimilé à un rapport de gestion, au sens de l'article L. 823-10 du code de commerce par la CNCC (cf. Note relative à la mission du commissaire aux comptes dans les établissements publics de santé, CNCC, février 2014). Les établissements publics nationaux sont également tenus, dans leur majorité, à produire un rapport de gestion, en particulier s'ils établissent des comptes consolidés.

²⁶ La DGFIP a indiqué qu'une réflexion était en cours en vue de créer un rapport accompagnant le CFU dont le « contenu ne serait pas rendu obligatoire ».

Document n° 7

Marie-Odile Allard, *Compte financier unique et responsabilité de l'ordonnateur local*, Actes de la Société française de finances publiques, in *Bulletin juridique des collectivités locales*, n°7-8/2021, 1^{er} juillet 2021, 12, p. 544 à 547 (extrait)

I. Le compte financier unique

La modernisation de la comptabilité publique s'inscrit dans le contexte général initié par la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 (LOLF). Elle porte à la fois sur les référentiels comptables et la présentation des états financiers pour améliorer la lisibilité et la transparence des informations financières présentées aux assemblées délibérantes. Elle vise également à garantir la sincérité des comptes avec la certification des comptes de l'État et du régime général de la sécurité sociale (2006), puis des établissements publics nationaux, dont les universités (2009) et les hôpitaux (2014). Dans ce contexte, les établissements publics nationaux, les universités, les établissements publics de santé (EPS) et les offices publics de l'habitat (OPH)²⁷, se sont dotés d'un compte financier unique. Le secteur hospitalier illustre cette évolution, avec la réforme majeure intervenue en 2006²⁸ aboutissant à la fusion du compte administratif et du compte de gestion respectivement établis par l'ordonnateur et le comptable. Le code de la santé définit désormais dans sa partie réglementaire²⁹ la consistance de ce compte financier. L'objectif du compte financier unique est ainsi de présenter la situation financière et justifier l'exécution budgétaire de l'établissement.

A. Une longue gestation

Pour les collectivités locales et leurs groupements perdurent un compte de gestion établi par le comptable public et un compte administratif établi par l'ordonnateur. Le compte administratif retrace l'exécution budgétaire et comporte des annexes fournissant des informations financières et de gestion. Il est soumis au contrôle budgétaire assuré par le Préfet, en lien avec la Chambre régionale des comptes (CRC). Le compte de gestion décrit les recettes et les dépenses figurant également dans le compte administratif et présente l'ensemble de la comptabilité patrimoniale que le comptable est seul à tenir. Ce compte sur chiffres et sur pièces (documents justificatifs d'opérations) est soumis, conformément aux règles propres à la responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable, à l'apurement administratif ou au jugement des juridictions financières.

Cette situation matérialise la séparation des fonctions de l'ordonnateur et du comptable, principe cardinal de l'ordre public financier, qui par la séparation des pouvoirs, vise à protéger et garantir le bon emploi des fonds publics, sous la responsabilité du comptable public « caissier ». En matière de production des états financiers, ce système est de longue date critiqué à la fois pour sa lourdeur, la redondance de certaines informations, et le défaut de visibilité globale sur la situation budgétaire, financière et comptable de la collectivité, dont il résulte un intérêt « distant » des assemblées délibérantes auxquelles les comptes sont soumis. Dès 1993, un ancien directeur de la Direction de la comptabilité publique estimait nécessaire la réunion de ces deux comptes³⁰. La Cour des comptes³¹ s'est également exprimée sur ce sujet à plusieurs reprises, insistant sur « la rénovation indispensable de la présentation des états financiers, dans un compte financier unique », en tirant parti de la numérisation des données comptables et de la dématérialisation des données. Selon la Cour, une nouvelle présentation des états financiers permettrait une amélioration de l'information budgétaire et financière des collectivités territoriales, et autoriserait l'agrégation des données comptables et

²⁷ Pour ceux qui sont restés en comptabilité publique.

²⁸ Arrêté du ministre de la Santé du 19 octobre 2006 relatif au compte financier.

²⁹ Articles R. 6145-43 à 45 du code de la santé publique.

³⁰ J.-B. Mattret, « Le compte financier unique : Quel contenu ? », in *La Lettre du financier territorial*, n° 341, 2019.

³¹ Cour des comptes, *Rapports sur les finances publiques locales*, 2013, 2015 et 2018.

budgétaires du secteur public local³². Enfin, elle réitère ses préconisations³³ à l'appui du rapport des inspections générales des Finances et de l'Administration (IGF-IGA) paru en août 2017. Au-delà des appréciations de la Cour³⁴, la nécessité de simplifier la présentation actuelle des comptes publics locaux est un constat partagé par l'ensemble des acteurs de la comptabilité publique³⁵ comme des élus³⁶ 37. Le rapport IGF-IGA³⁸ marque une étape importante. Il s'inscrit dans le contexte d'évolution de la chaîne comptable et financière des collectivités locales, avec la dématérialisation des échanges entre ordonnateur et comptable, et l'expérimentation de la certification des comptes. Sur la base du modèle du compte financier des EPS, il propose un schéma opérationnel de mise en œuvre du compte financier unique (CFU), en précise son contenu et la norme comptable à retenir, dans le cadre d'une expérimentation.

B. L'expérimentation du CFU pour les collectivités territoriales

Prévue initialement pour démarrer dès 2020, l'expérimentation a été retardée d'un an du fait de la crise sanitaire et s'étendra sur trois exercices. L'article 242 de la loi n° 20181317 du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, modifié par l'article 137 de la loi de finances pour 2021, organise l'expérimentation du CFU pour les collectivités locales et leurs groupements, sur la base du volontariat. L'expérimentation est également ouverte aux services d'incendie et de secours. L'expérimentation est prévue pour se dérouler en deux vagues, la première portant sur les exercices 2021 à 2023, la seconde sur les exercices 2022 et 2023. Le Gouvernement devra rendre, d'ici fin 2023, un rapport au Parlement afin qu'il puisse décider d'une possible généralisation à partir de l'exercice 2024. Plus de 500 collectivités de toute taille se sont portées volontaires pour participer à l'expérimentation³⁹. Deux prérequis sont attendus pour les candidats à l'expérimentation : l'adoption du référentiel budgétaire et comptable M57 (pour les budgets concernés par l'expérimentation, sauf pour les budgets des services publics industriels et commerciaux qui conservent leur référentiel M4) et la dématérialisation des documents budgétaires, afin de permettre la confection d'un CFU entièrement dématérialisé. Trois grands objectifs sont assignés au CFU⁴⁰ : favoriser la transparence et améliorer la lisibilité de l'information financière locale, améliorer la qualité des comptes, simplifier les processus administratifs entre l'ordonnateur et le comptable, sans remettre en cause leurs prérogatives respectives.

C. Architecture du compte financier unique

Le CFU est construit en quatre parties, ce qui constitue un enrichissement de l'information par rapport à la version des EPS. La partie I « Informations générales et synthétiques » propose une nouvelle vue d'ensemble des résultats, des ratios rénovés, le périmètre de la collectivité, les taux et produits afférents, un compte de résultat et bilan synthétique sous forme de tableau. Cette partie est essentiellement produite par l'ordonnateur, seuls le compte de résultat et le bilan synthétique sont produits par le comptable. Elle comporte une innovation significative avec de nouveaux ratios de structure et d'analyse financière, qui correspondent à ceux

³² L. Héritier, « Le compte financier unique et les juridictions financières », in Revue française de finances publiques (RFFP), n° 144, novembre 2018.

³³ G. Ginibrière, « La Cour des comptes pousse au compte financier unique », La Gazette des communes, 2018.

³⁴ C. Martin, « Le CFU vu par la Cour des comptes », RFFP, n° 144, novembre 2018.

³⁵ E. Gerard, « Compte financier unique – qu'en attendre ? », RFFP, n° 144, novembre 2018.

³⁶ C. Guéné, « Le compte financier unique, une piste intéressante, des précautions indispensables dans la mise en œuvre », RFFP, n° 144 novembre 2018.

³⁷ Collectif, « Compte financier unique, agence comptable : où en sommes-nous ? », Revue France urbaine, 2019.

³⁸ Rapport IGF – IGA, Mise en place d'un compte financier unique dans le cadre budgétaire et comptable des collectivités territoriales, août 2017.

³⁹ Arrêté du 13 décembre 2019 fixant la liste des collectivités territoriales, des groupements et des services d'incendie et de secours admis à expérimenter le compte financier unique, modifié par l'arrêté du 1^{er} mars 2021.

⁴⁰ I. Collignon, P. Gac, « Modernisation comptable dans le secteur public local : en route pour 2024 », in Revue « Gestion et Finances publiques », octobre 2020.

communément utilisés par les chambres régionales des comptes dans leurs analyses. La partie II « Exécution budgétaire » supprime les doublons, rénove les états d'exécution budgétaire et permet des contrôles de concordance automatisés. Les informations synthétiques émanent de l'ordonnateur tandis que la présentation détaillée provient du comptable. La partie III « États financiers » comprend les comptes annuels au sens de la comptabilité générale (bilan, compte de résultat, et annexe pour les collectivités qui sont soumises à cette obligation). Ces états sont produits sous la responsabilité du comptable public, avec toutefois une coproduction ordonnateur / comptable de l'annexe, pour les collectivités certifiables. La partie IV « États annexés » vise à simplifier ces derniers dès la phase expérimentale. Toutefois, un équilibre doit être recherché pour éviter un appauvrissement de l'information. Ces éléments sont produits sous la responsabilité de l'ordonnateur

II. Quelles conséquences en matière de responsabilité des acteurs ?

Aborder la question de la responsabilité de l'ordonnateur en lien avec la mise en place du compte financier unique pose plus largement la question du partage des fonctions et des responsabilités entre l'ordonnateur et le comptable⁴¹.

A. la porosité croissante du principe de séparation entre l'ordonnateur et le comptable

Le principe de séparation entre les fonctions d'ordonnateur et de comptable est une règle prudentielle ancienne fondatrice de notre comptabilité publique. Selon ce principe⁴², l'ordonnateur est à l'initiative des opérations financières mais il ne peut les dénouer sans l'intervention du second. Des évolutions, qui s'inscrivent toutes dans un souci de performance ou d'agilité de l'action publique, ont progressivement atténué cette séparation stricte : les régies d'avances et de recettes, plus récemment les services facturiers, le contrôle partenarial. La dématérialisation de la chaîne des opérations comptables et financières participe aussi de ces évolutions, avec une intégration progressive des systèmes d'information de l'ordonnateur et du comptable, dont l'aboutissement est le compte financier unique⁴³.

B. Un *statu quo* de la responsabilité des acteurs

Si le rapport des inspections aborde la nécessaire coordination renforcée dans la chaîne d'acteurs pour la mise en œuvre du CFU, il ne traite pas d'une éventuelle évolution de leur responsabilité respective. Il convient d'observer que si la lettre de « mission relative à la mise en place d'un compte financier unique dans le cadre budgétaire et comptable des collectivités territoriales » n'aborde pas explicitement le sujet, la mission doit se prononcer sur : « les conséquences de la mise en place d'une telle démarche sur l'ensemble des acteurs », dont « les évolutions législatives et réglementaires précises pour les différents scénarios », et enfin « la difficulté éventuelle d'un portage politique de ce projet pour les élus locaux et l'importance du travail de modification des textes législatifs et réglementaires, à conduire dans le respect de la libre administration ». Le rapport IGF-IGA souligne que cette évolution vers un document unique, coproduit par l'ordonnateur et le comptable, ne remet en cause ni le principe de séparation ordonnateur / comptable ni la responsabilité juridique de chacun des acteurs. Sur le fondement du décret GBCP de 2012, il affirme que le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire n'est pas remis en cause. S'appuyant sur les exemples des EPS et des OPH, il montre la nécessité d'un partenariat ordonnateur / comptable clairement défini et encadré, ainsi que la responsabilité respective de chacun des acteurs mais uniquement sous l'angle de

⁴¹ M. Le Clainche, F. Gaullier-Camus, « La responsabilité des gestionnaires publics : quelles réformes ? », in Revue « Gestion et Finances publiques », mai/juin 2020.

⁴² Repris par le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

⁴³ G. Ginibrière, « Compte financier unique : l'inévitable évolution des relations entre l'ordonnateur et le comptable », La Gazette des communes, 28 juillet 2020.

la production des données. La Cour des comptes, dans son rapport de 2018, s'inscrit dans cette même ligne⁴⁴.

Enfin, la DGFIP déroule le volet opérationnel du projet en esquivant le sujet d'une remise en cause de l'architecture actuelle qui repose sur ce principe de séparation et sur le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire auquel est soumis le seul comptable.

C. Les limites d'une comparaison avec les EPS et les OPH

La comparaison de la mise en place du compte financier des EPS et des OPH avec celle du CFU pour les collectivités territoriales souffre toutefois de quelques faiblesses sur le plan du partage des responsabilités. Dans le cas des EPS et des OPH, les ordonnateurs sont des fonctionnaires ou des agents publics sous statuts particuliers. À ce titre, ils sont justiciables devant la Cour de Discipline Budgétaire et Financière en cas, notamment, de manquement aux règles d'engagement des dépenses et des recettes. Ainsi, et bien que la CDBF soit globalement rarement saisie, il existe une forme d'équité en matière de responsabilité financière, pour l'ordonnateur et le comptable, chacun étant soumis à un régime juridictionnel qui lui est propre, visant au respect de l'ordre public financier. Il n'en va pas de même avec un ordonnateur élu, qui, sauf cas limitativement prévu par le code des juridictions financières, n'est pas justiciable devant la CDBF. Cette différence majeure est à relier bien sûr avec le principe de libre administration des collectivités territoriales.

Le rapport précité entrouvre cependant la porte sur ce sujet à la fin de son annexe II : « la mise en œuvre du compte financier unique interroge sur le rôle actuel du comptable public », sans toutefois apporter de réponse claire.

D. Vers une responsabilité financière mieux répartie ?

Dire que l'ordonnateur élu n'assume pas de responsabilité nouvelle avec la mise en place du compte financier unique serait toutefois réducteur. En tant que chef de l'exécutif de la collectivité, il lui incombe de mesurer l'impact de cette évolution sur l'organisation des services, notamment la fonction financière, dans les relations internes, celles avec le comptable public comme celles avec les partenaires extérieurs, pour tout le processus budgétaire et comptable. C'est une responsabilité d'ordre managériale. Il doit ensuite tirer parti des informations issues du compte financier pour en faire un levier d'amélioration et de transformation de la gestion, dans un objectif d'optimisation des allocations de ressources au service des priorités du mandat. Cela relève de sa responsabilité politique devant les électeurs.

Pour autant, comme l'exprimait le Procureur général Gilles Johanet⁴⁵, si le compte financier unique apparaît comme un progrès évident du point de vue de l'efficacité, il se pourrait que : « le comptable ne soit plus complètement maître du compte sur lequel il est censé être jugé », ce qui conduit à s'interroger sur sa responsabilité devant le juge des comptes, voire à poser la question de la responsabilité de l'ordonnateur. En outre cette innovation prend place dans un contexte en pleine mutation avec : la réorganisation profonde du réseau des comptes publics, éloignant le comptable de l'ordonnateur alors que l'appréciation des risques et la sélectivité des contrôles associés nécessitent des analyses approfondies de chaque collectivité ; la révolution numérique qui permet certes déjà l'automatisation de certains contrôles mais s'accompagne de risques nouveaux liés à la sécurité des systèmes d'information.

Le compte financier unique est au creuset de la dématérialisation et des aménagements au principe de séparation ordonnateur / comptable, longtemps pertinent pour garantir le contrôle et la probité des comptes publics. L'interdépendance des acteurs intervenant dans les

⁴⁴ G. Terrien, « CFU : Des apports positifs à attendre », RFFP, n° 144, novembre 2018.

⁴⁵ Allocution de G. Johanet, Procureur général près la Cour des comptes, Audience solennelle de rentrée du 22 janvier 2018.

processus comptables et financiers des organismes publics en est à la fois bouleversée et renforcée⁴⁶, ce qui rend complexe l'imputation d'une « responsabilité » au sein de la chaîne d'acteurs. Au-delà de ces aspects techniques et informatiques, l'amélioration des normes comptables publiques, renforcées par les exigences de l'Union Européenne, a conduit à déplacer le « service de caisse » jusqu'alors au centre du dispositif⁴⁷. Ainsi les collectivités sont passées d'une comptabilité de caisse (enregistrement au moment de la transaction) à une comptabilité de droits constatés (rattachement à un exercice indépendamment du moment de l'encaissement ou du paiement). Cette évolution conduit à ne plus placer le comptable au cœur du dispositif, l'ordonnateur, à l'origine des transactions enregistrées, étant devenu de fait l'élément central. Le régime de responsabilité personnelle et pécuniaire, organisé par l'article 60 de la loi de 1963, auquel est soumis le seul comptable public, n'a pas été adapté à ce changement de paradigme.

Si l'expérimentation du CFU se résume à une addition des états produits par l'ordonnateur et le comptable dans une logique de statu quo, le dispositif peut s'accommoder du maintien d'un régime de responsabilité différencié entre ordonnateur et comptable, qui n'exclut pas toutefois un renforcement de la mise en jeu de leur responsabilité respective à droit constant⁴⁸. Si l'expérimentation est menée à son terme, la nécessité de rénover le régime dualiste actuel pour se diriger vers une responsabilité unifiée des gestionnaires publics devrait apparaître renforcée⁴⁹. Un suivi attentif de l'expérimentation par les juridictions financières est nécessaire, notamment pour alimenter la réflexion sur ses incidences. La généralisation du CFU pourrait être une première étape vers un régime de responsabilité unifié des gestionnaires publics⁵⁰. La redéfinition éventuelle des responsabilités entre ordonnateur et comptable présente, de surcroît, un enjeu évident d'ordre démocratique⁵¹. L'expérimentation du compte financier unique participe de l'évolution de la comptabilité publique locale, engagée également à travers celle de certification des comptes, inspirée par la comptabilité privée, nonobstant certaines limites relevées par le monde universitaire⁵². Ces projets qui visent à améliorer la transparence des données financières des entités publiques, doivent aussi s'inscrire dans un objectif d'amélioration de la gestion publique locale. Pour mieux responsabiliser les acteurs, les juridictions financières peuvent tirer parti de l'expérience acquise pour les comptes de l'État et de la sécurité sociale, comme l'a rappelé récemment la Procureure générale⁵³.

⁴⁶ G. Johanet, *Évolution de la responsabilité des gestionnaires publics – Contribution du Parquet général à la réflexion*, juillet 2018.

⁴⁷ V. Sivré, « *Le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité en droits constatés : incidences sur la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable* », entretien in *Légibase Compta & Finances locales*, 2 septembre 2020.

⁴⁸ C. Hirsch, S. Barichard, « *Le ministère public près les juridictions financières au service de l'ordre public financier* », RFFP, n° 154, mai 2021.

⁴⁹ Allocution de G. Johanet, Procureur général près la Cour des comptes, Audience solennelle de rentrée du 17 janvier 2019.

⁵⁰ S. Damarey, « *Des évolutions du principe de séparation des ordonnateurs et des comptables et leurs répercussions sur le régime de responsabilité des gestionnaires publics* », in *Actualités Dalloz*, 20 mai 2019.

⁵¹ J.-F. Calmette, « *La responsabilité du comptable public : une évolution sans fin ?* », in *La Semaine Juridique Administrations et Collectivités territoriales*, n° 18-19, mai 2020.

⁵² S. Kott, « *Les comptes publics* », RFFP, n° 150, mai 2020.

⁵³ Observations orales de la Procureure générale sur les rapports de certification des comptes du régime général de sécurité sociale et du conseil de la protection sociale des travailleurs indépendants pour l'exercice 2020 – Chambre du Conseil 12 mai 2021

Document n° 8

Bilan définitif par la DGFIP de l'expérimentation du compte financier unique en application de l'article 242 de la loi du 28 décembre 2018 de finances pour 2019, p. 29 à 34 (extrait)

C. Un circuit informatique de confection du compte financier unique robuste ayant nécessité un temps d'adaptation de la part des collectivités locales

1. Les collectivités locales se sont progressivement appropriées le nouveau circuit informatique

Si [...] 49,53 % d'entre elles sont satisfaites de la production entièrement dématérialisée du CFU, les collectivités locales ont eu des difficultés à s'approprier le circuit au lancement de l'expérimentation ; ainsi, 56,82 % des collectivités locales reconnaissent dans les sondages en lignes avoir connu des difficultés. Ces difficultés ont principalement trait à la génération du CFU dans le progiciel financier (23,38 %), l'enrichissement des annexes (26,41 %) et la transmission des flux vers l'application HELIOS (20,78 %) ; parallèlement, 62,24 % des ordonnateurs reconnaissent pour autant qu'il n'y a pas de changement important par rapport aux habitudes de travail. L'étape de transmission du CFU à la Préfecture n'a en revanche pas posé de difficultés (pour 94,58 % des réponses, la télétransmission a été effective).

L'utilisation de la nouvelle version de l'application TotEM, la transmission des flux vers l'application HELIOS et le processus de scellement du compte se sont ainsi révélés fastidieux.

Dans l'ancien dispositif « dual » (production d'un compte administratif et d'un compte de gestion distinct), le compte administratif ne faisait pas l'objet d'une transmission au comptable public. Il était seulement transmis aux services préfectoraux dans le cadre du contrôle des actes budgétaires qu'ils opèrent. Enfin, la production du compte administratif relevait d'une activité interne à la collectivité locale, seule productrice des données nécessaires.

2. Un nouveau circuit informatique n'ayant pas suscité de difficulté majeure pour les comptables publics

Du point de vue des comptables publics, il n'a pas été constaté de modification fondamentale par rapport au circuit de production et de visa d'un compte de gestion. D'après les questionnaires en ligne [...], 62,42 % des comptables publics ne notent pas de changement important dans leurs habitudes de travail du fait du nouveau circuit applicatif.

Les problèmes informatiques ont pu, dans certains cas, être une source de difficultés pour le conseiller aux décideurs locaux (CDL) de la DGFIP dans une situation inconfortable vis-à-vis de l'ordonnateur car touchant aux limites de ses compétences et de sa capacité de conseil (absence de visibilité sur le progiciel financier de la collectivité et sur l'application TOTEM). 51,52 % des comptables publics ayant répondu au questionnaire en ligne [...] indiquent que le circuit de confection dématérialisé du CFU a été source de difficultés ou d'incompréhension dans le cadre de leurs échanges avec les ordonnateurs.

Les comptables publics ont formulé le souhait que soient instaurés davantage de contrôles afin de sécuriser la production des CFU. Ils ont regretté l'absence de blocage⁵⁴ de la production d'un CFU en l'absence de flux ordonnateur, conduisant parfois à la production de CFU incomplets. Il a été également jugé nécessaire que les envois de flux soient bloqués après validation du CFU ou encore que l'ordonnateur ne puisse plus modifier que les seuls états annexés après la clôture de l'exercice par le comptable public. La DGFIP et la DGCL

⁵⁴ Il existe dans l'application HELIOS une anomalie « bloquante », qui demeure toutefois « forçable ».

envisagent des évolutions en 2024 afin de sécuriser le circuit sur les sujets identifiés et de faciliter le pilotage de la campagne de production des CFU.

[...]

D. Les nouvelles modalités d'échanges entre l'ordonnateur et le comptable public

1. Le CFU et la relation de travail entre l'ordonnateur et le comptable public

L'expérimentation du CFU n'a, de manière générale, pas entraîné de changement particulier dans les modalités d'échanges et de travail entre l'ordonnateur et le comptable public. Ce point est confirmé dans les réponses aux questionnaires en ligne, qui ne permettent pas de dégager de tendance forte ; si 53,08 % des ordonnateurs voient dans le CFU un renforcement de la relation de travail (contre seulement 42,42 % des comptables publics), 51,59 % des ordonnateurs répondent que le CFU n'a pas fait l'objet d'engagements dans le cadre d'un engagement partenarial ou d'une convention de service comptable et financier. Certaines collectivités locales font état d'un approfondissement des relations de travail ordonnateur-comptable. En outre, elles ont intégré le nouveau rôle du CDL. Pendant la phase de préparation du CFU, les conseils et le soutien du CDL ont été très appréciés.

2. Le CFU et le délai de reddition des comptes

La date limite de vote et de reddition des comptes au 30 juin N+1 n'a pas été modifiée par l'expérimentation du CFU. Cette expérimentation a conduit à constater un allongement du délai de reddition des comptes par rapport aux délais connus en matière de production du seul compte de gestion, comme en témoigne les taux de visa des CFU plus faibles que les taux de visa des comptes de gestion pris à différentes dates (cf. tableaux comparatifs infra). Pour autant, les résultats se sont significativement améliorés entre les deux exercices (cf. tableaux infra). Par ailleurs, les questionnaires en ligne (cf. annexe n° 9) montrent que les CFU ont été votés majoritairement en mars (40,37 %) et en avril (38,88 %).

Ce rallongement de délai est imputable à plusieurs facteurs (conditions de préparation des états annexés par les collectivités locales, qui disposent théoriquement d'un délai jusqu'à la date limite de vote au 30/06/N+1 pour les préparer ; difficultés techniques ; phase de tests et de montée de version de la part des éditeurs, etc.). Seule une collectivité locale fait état d'une restitution tardive des données d'analyse financière.

Dans la phase d'appropriation du compte financier unique, cet allongement de calendrier ne concourt pas à une valorisation rapide des comptes N-1 par la DGFIP, ni à la reprise des résultats N-1 dès le vote du budget primitif, nonobstant la possibilité d'une reprise anticipée des résultats. Les chiffres suggèrent toutefois que l'allongement des délais est ponctuel et lié à la mise en place de l'expérimentation.

Tableau comparatif des taux de visa des comptes de gestion et CFU de l'exercice 2021

Comptes de l'exercice 2021	Taux de visa des comptes de gestion	Taux de visa des CFU
15/02/22	21,10 %	0,00 % ⁵⁵
15/03/22	82,40 %	1,27 %
15/04/22	95,76 %	49,37 %
15/05/22	98,21 %	67,51 %
30/06/22	99,61 %	88,61 %

⁵⁵ Demande de suspension du visa pour raisons techniques.

Tableau comparatif des taux de visa des comptes de gestion et CFU de l'exercice 2022

Comptes de l'exercice 2022	Taux de visa des comptes de gestion	Taux de visa des CFU
15/02/23	29,75 %	
15/03/23	80,57 %	2,84 %
15/04/23	95,18 %	26,47 %
15/05/23	97,81 %	78,44 %
30/06/23	99,48 %	89,00 %
		98,59 %

3. Le CFU et la fiabilisation des comptes locaux

La qualité comptable n'étant pas un prérequis à l'expérimentation du CFU, les expérimentateurs du CFU s'inscrivent de façons diverses dans la démarche de fiabilité des comptes.

D'après les comptables publics, certaines collectivités locales ont profité de la mise en place de la M57 et/ou de la perspective du CFU pour entamer des travaux de fiabilisation des comptes avec l'aide des CDL : régularisation des actifs, démarche de provisionnement, mise à niveau de l'inventaire. Ces démarches étaient entreprises également à la faveur de leur engagement dans l'expérimentation de la certification des comptes. Ainsi, certaines collectivités locales possédaient déjà un bon niveau de fiabilisation des comptes avant le début de l'expérimentation. Ce point est confirmé dans les questionnaires en ligne : pour 53,08 % des ordonnateurs, le CFU a permis d'accélérer la démarche de fiabilisation des comptes.

L'état des contrôles du compte financier (ECCF) s'est révélé un atout précieux. 55,76 % des comptables publics interrogés dans le cadre des questionnaires en ligne indiquent ainsi que l'ECCF a mis en évidence des écarts avec l'ordonnateur. Les expérimentateurs proposent d'améliorer les contrôles de concordance de l'exécution budgétaire, qui font actuellement ressortir uniquement des différences globales, afin d'identifier plus finement l'origine des éventuelles discordances des données ordonnateur-comptable.


À noter que pour certaines collectivités locales, un important travail de préparation de transposition de comptes pour le passage en M57 a eu lieu un an avant la mise en place du CFU. Ainsi, d'une manière générale, le traitement immédiat des anomalies, les réactions rapides des différents acteurs, les contrôles de cohérence réguliers et le pointage accru et resserré des comptes tout au long de l'année sont autant d'éléments liés au CFU qui contribuent à consolider la fiabilité des comptes locaux.

E. L'appréhension du CFU par les services des Préfectures en charge du contrôle budgétaire

Le CFU n'a pas vocation à modifier les règles du contrôle budgétaire, mais les nouveautés qu'il introduit, principalement les contrôles automatisés synthétisés dans l'ECCF qui est l'état listant les incohérences relevées entre les données du comptable et celles de l'ordonnateur, ont pour conséquences d'améliorer les conditions de contrôle des préfectures.

En effet, les écritures de l'ordonnateur font toujours l'objet d'un contrôle de sincérité, vérification qui s'appuie en grande partie sur une comparaison avec les inscriptions portées au compte de gestion. L'ECCF, en automatisant la comparaison, accélère et simplifie l'appréhension des écritures à contrôler. Une alerte est prévue pour être directement intégrée à « Actes budgétaires ». Les préfectures bénéficient de cette manière d'un accès direct aux données du comptable public.

S'agissant des autres contrôles normalement effectués sur le compte administratif, tel que le contrôle du déficit excessif défini à l'article L.1612-14 du CGCT, le CFU n'a pas eu de conséquence substantielle. Ainsi, l'alerte déjà présente sur Actes budgétaires en cas d'atteinte



du seuil à partir duquel le compte administratif est considéré en déficit excessif a été adaptée au CFU.

IV. Les perspectives de déploiement du compte financier unique (CFU)

A. Propositions des parties prenantes

1. Avis et propositions des associations d'élus

Les associations d'élus participant au groupe de travail CFU ont été sollicitées afin de faire part de leurs observations sur l'expérimentation du CFU.

En synthèse, les associations d'élus mettent en exergue les points suivants :

- elles s'expriment favorablement sur le nouveau format de reddition des comptes offert par le CFU même s'il convient encore d'en exploiter l'ensemble des potentialités (informations des élus, analyse financière, etc.) ;
- elles évaluent positivement l'approfondissement de la relation ordonnateur / comptable public découlant de la mise en place du compte financier unique.
- elles signalent une nécessaire vigilance relative à la fluidité du circuit informatique de confection du CFU et à l'assistance apportée dans ce cadre par les administrations.

Enfin, Régions de France et Départements de France souhaitent privilégier le volontariat exprimé par les collectivités pour y recourir.

[...]

Document n° 9

Gazette des communes, *Certification des comptes : le rapport intermédiaire aux mains des parlementaires*, article du 3 mai 2019 (extrait)

Un colloque sur l'expérimentation de la certification des comptes locaux organisé le 18 avril à Orléans par la Chambre régionale des comptes Centre - Val de Loire a fourni quelques éléments sur le contenu du bilan intermédiaire de la démarche. Le document a été transmis au Parlement.

Audits confiés aux commissaires aux comptes

Rapporteur général de la formation commune relative à l'expérimentation de la certification des comptes locaux, Thierry Vught a révélé le 18 avril quelques-unes des réflexions partagées par la Cour des comptes dans son bilan. Pour la phase de certification des comptes à blanc à partir de 2020, la Cour des comptes et les chambres régionales des comptes conserveront leur rôle de conduite de l'expérimentation, mais les audits seront confiés aux autorités certificatrices, les commissaires aux comptes.

Rapprocher la culture de ces derniers des particularités du secteur public local s'avérera une nécessité. « Le mode de rédaction et de communication des livrables devra sans doute être adapté car le message approprié pour les collectivités territoriales ne peut pas être le même que celui traditionnellement délivré aux entreprises par les commissaires aux comptes », a souligné Thierry Vught.

Ne pas s'enfermer dans un choix binaire

Autre suggestion de la juridiction financière : ne pas s'enfermer dans un choix binaire « la certification ou rien ». « Il existe toute une palette d'outils. Et il pourrait être proposé à certaines des 25 collectivités entrées dans la démarche d'expérimenter d'autres outils de fiabilité des comptes que la certification », note Thierry Vught.

Si aucun nom n'a été communiqué, les plus petites collectivités pourraient être ciblées. « Il est important de pouvoir revenir devant le Parlement en 2023 en lui proposant une boîte à outils variée. Le Parlement pourrait alors décider d'orienter vers tel ou tel outil les collectivités, selon un seuil ou une catégorie. Il faut en effet tenir compte de l'extrême diversité des finances dans les collectivités territoriales », poursuit le rapporteur général.

Un recueil des normes comptables

Sur les conditions nécessaires et préalables à la certification des comptes, Thierry Vught a rappelé que le CNOCP (Conseil de normalisation des comptes publics) était en cours d'élaboration d'un recueil de normes comptables propres au secteur public local : « Sur l'articulation des volets budgétaires et comptables, un sujet est celui de la coexistence de deux normes de même niveau régissant le même sujet – d'un côté le recueil des normes comptables du CNOCP, de l'autre les instructions comptables – qui pourraient se paraphraser ou se contredire ».

Le recueil des normes comptables pourrait revêtir une valeur réglementaire, ce qui n'empêcherait pas la DGFIP de diffuser des instructions par voie de circulaires, sans valeur réglementaire. Quant au périmètre des états financiers, qui sera arrêté par le CNOCP d'ici la fin de l'année 2019 ou début 2020 dans la norme n°1 des entités publiques locales, la Cour

des comptes plaide pour que l'ensemble des activités relevant d'une même entité juridique soient suivies dans les futurs états financiers.

Importance de la dimension managériale

Enfin, la Cour des Comptes tient à souligner l'importance de la dimension managériale d'une telle démarche. « Si le parlement décidait en 2023 de faire bénéficier de la certification des comptes tout ou partie des comptes locaux, il faudrait se donner le temps. Il faut mettre en place des dispositifs de formation des directions financières, mais aussi de toutes les directions métiers puisque la démarche n'est pas que l'affaire de la direction financière », souligne Thierry Vught.

En ce qui concerne les systèmes d'information, le rapporteur général appelle au dialogue avec les éditeurs de logiciels afin que ces outils intègrent la perspective d'une certification des comptes, encore incomplète aujourd'hui. Des évolutions d'Hélios pourraient aussi être nécessaires, alors que l'outil a été mis au point avant même que la certification des comptes locaux ne soit envisagée.

Document n° 10

DGFIP et DGCL, *Guide du compte financier unique*, p. 2 à 4, 16 et 24 à 25 (extraits)

Guide du CFU – Chapitre 1
Le CFU en bref...

Évoqué de longue date dans le secteur public local, le compte financier unique (CFU) va être expérimenté entre les exercices 2021 et 2023¹, en trois vagues, par environ 2500 collectivités. Celles-ci doivent remplir deux conditions² :

- ✓ appliquer le référentiel budgétaire et comptable M57 (ou M57 simplifiée pour les collectivités de moins de 3500 habitants) ;
- ✓ dématérialiser leurs documents budgétaires (vers la préfecture et vers le comptable).

Ce guide présente le CFU expérimental, en se focalisant sur les nouveautés qu'il introduit par rapport aux comptes administratifs et comptes de gestion actuellement produits par les collectivités pour leurs différents budgets.

Ce qu'est le compte financier unique (CFU)

Le CFU est un document commun à l'ordonnateur et au comptable public, qui se substitue au compte administratif et au compte de gestion. A lui seul, il remplit les mêmes fonctions de « rendus de comptes ».

- ✓ Pendant l'expérimentation, les « budgets éligibles »³, qui produisaient un compte administratif et un compte de gestion, produiront désormais chacun leur CFU.

Ce qu'apporte le CFU

- ✓ Le CFU donne une information financière **plus simple et plus lisible** que les actuels comptes administratifs et comptes de gestion : un seul document au lieu de deux, qui étaient partiellement redondants et souvent trop volumineux.
 - ➔ Le CFU **rationalise et modernise** l'information budgétaire et comptable soumise au vote et supprime les doublons qui existaient entre le compte administratif et le compte de gestion,
 - ➔ Le CFU apporte une information **enrichie** grâce au rapprochement, au sein du CFU, de données d'exécution budgétaire et d'informations patrimoniales, qui se complètent pour mieux apprécier la situation financière du budget concerné.
- ✓ Le CFU **simplifie** les procédures, car sa production est totalement **dématérialisée**, dans une démarche de dématérialisation cohérente à l'ensemble des documents budgétaires (BP, BS, DM et CA actuel).

1 Le Gouvernement rendra un rapport au Parlement sur l'expérimentation au plus tard le 15 novembre 2023.

2 Les informations sur le référentiel M57 sont disponibles sur la page <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/referentiel-budgetaire-et-comptable-m57> et celles sur la dématérialisation sur la page <https://www.collectivites-locales.gouv.fr/finances-locales/dematerialisation-comptable-et-budgetaire>.

3 Budgets éligibles à l'expérimentation du CFU :

- budget principal,
- budget annexe à caractère administratif (sauf ceux suivis en M22 ou ceux concernant un CCAS, un CIAS ou une caisse des écoles, entités hors du champ de l'expérimentation fixé par la loi),
- budget annexe à caractère industriel et commercial.

- ✓ La confection de ce document commun s'appuie sur un travail collaboratif simplifié entre les services de la collectivité et ceux du comptable public (dans le respect de leurs prérogatives respectives) qui pourra servir, si nécessaire, de levier à la fiabilisation de la qualité des comptes.

Quatre maquettes de CFU expérimental sont à la disposition des collectivités

Les collectivités expérimentatrices pourront choisir la maquette de CFU qui correspond à leur situation (en termes de taille et de modalités de présentation du budget) :

- ✓ CFU M57 voté par nature (expérimenté dès l'exercice 2021)
- ✓ CFU M57 voté par fonction (expérimenté à partir de l'exercice 2022)
- ✓ CFU M57 simplifié pour les collectivités de moins de 3500 habitants (expérimenté à partir de l'exercice 2022)
- ✓ CFU pour les SPIC (M4) (expérimenté à partir de l'exercice 2022)

Chacune de ces maquettes sera fixée par un arrêté interministériel qui détermine, pour chaque état, l'origine des données.

Les quatre maquettes de CFU sont, par principe, très convergentes entre elles, afin de simplifier la lecture des CFU. C'est pourquoi le présent guide se focalise sur les nouveautés du CFU M57 (par nature et par fonction) (chapitre 2) et évoque uniquement les différences entre ce CFU et le CFU des SPIC (chapitre 3).

Contenu-type d'un CFU

Les 4 maquettes de CFU ont toutes la même structure, en 4 parties :

- I. Informations générales et synthétiques
- II. Exécution budgétaire
- III. États financiers⁴
- IV. États annexés

Cette structure de CFU vise à donner les informations suivantes :

I) Informations générales et synthétiques

Objectif : mettre en évidence, dès le début du document, une vue panoramique sur les informations clés sur la situation financière.

A noter en particulier :

- x la présentation rénovée des ratios, qui distingue des ratios par habitant et des ratios de structure et d'analyse financière avec deux nouveautés : le taux d'épargne nette et le calcul de la capacité de désendettement,
- x une nouvelle présentation des résultats,
- x le bilan et le compte de résultat synthétiques,
- x la mise en exergue des taux des contributions et produits afférents⁵.

⁴ Notion définie dans le recueil des normes comptables pour les entités publiques locales.

⁵ Précédemment dans une des dernières annexes du compte administratif.

II) Exécution budgétaire

Objectif : présenter un compte rendu modernisé de l'exécution budgétaire

La « vue d'ensemble » (grands équilibres) est fournie par l'ordonnateur et les « vues détaillées » proviennent du comptable ⇒ le CFU permet de confronter automatiquement ces données.

III) États financiers

Objectif : apporter la vision patrimoniale, pour compléter l'exécution budgétaire, ce qui permet d'approfondir les analyses au-delà de la vérification du respect des autorisations budgétaires données.

Le bilan et le compte de résultat sont établis par le comptable. L'annexe (produite uniquement pour les collectivités qui expérimentent la certification des comptes) résulte d'un travail partagé.

IV) États annexés

Objectif : donner des informations complémentaires qui relèvent :

- du cadre budgétaire (vérification de l'équilibre, présentation croisée nature / fonction, autorisations de programme et autorisation d'engagement, etc.),
- des sujets comptables (états de la dette financière, des provisions ou d'engagements au-delà de l'exercice, etc.),
- de la gestion (liste des concours attribués à des tiers, actions de formation des élus, etc.).

Il s'agit de tableaux qui figuraient précédemment dans les annexes du compte administratif. Seuls les états conservant une pertinence sont retenus dans le CFU expérimental⁶.

L'état des contrôles du compte financier (ECCF)

Grâce à une procédure de confection du CFU entièrement dématérialisée, des contrôles automatisés de cohérence se font entre les données de l'ordonnateur et celles du comptable, ce qui simplifie les travaux des services en amont. Si malgré tout des discordances subsistaient, elles apparaîtraient avant la page des signatures du CFU.

* *
*

Pour information : le temps d'expérimentation permet aussi de préparer le CFU susceptible d'être généralisé à partir de 2024 (« CFU cible »), si le législateur le décide ainsi. 2024 est ainsi l'horizon commun avec les autres grands projets de modernisation du cadre budgétaire et comptable (généralisation du référentiel M57, dématérialisation, certification des comptes ou dispositifs alternatifs).

S'agissant du cadre du CFU cible, des réflexions sont conduites pour rationaliser davantage les états annexés. C'est pourquoi le présent guide ne détaille pas le remplissage de ces états et renvoie à ce stade à la documentation existante (guide pratique sur la dette).

⁶ Certaines anciennes annexes du compte administratif ont été remontées dans la structure CFU pour donner plus de visibilité à ces informations : périmètre de la collectivité, information sur les taux et modalités de vote par exemple.

Maquette :

Cette fiche concerne les tableaux suivants de la maquette du CFU M57 par nature:

- III - A Bilan
- I - D Bilan synthétique
- III - B Compte de résultat
- I - E Compte de résultat synthétique
- III - C Annexe

Origine des données :

Les données des tableaux (bilan, bilan synthétique, compte de résultat, compte de résultat synthétique) sont renseignées automatiquement depuis l'application Hélios.

Cas particulier de l'annexe : l'annexe est rédigée par l'ordonnateur et le comptable en dehors d'Hélios.

Présentation générale :

Les états financiers permettent de donner une vision du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la clôture de l'exercice. Ils sont constitués :

- **du bilan** : il récapitule l'ensemble des éléments d'actif et de passif de l'entité.
- **du compte de résultat** : il récapitule l'ensemble des produits et des charges de l'exercice de manière à faire apparaître le résultat comptable de l'exercice.
- **de l'annexe** : elle est une nouveauté du CFU. Elle ne concerne que les collectivités expérimentant la certification des comptes. Document rédigé conjointement par l'ordonnateur et le comptable, l'annexe a vocation à compléter et commenter les informations contenues dans le bilan et le compte de résultat.

Le Tome IV de l'instruction budgétaire et comptable M57 est dédié aux états financiers.

Contrôles automatisés :

Le bilan, le bilan synthétique, le compte de résultat et le compte de résultat synthétique sont concernés par les contrôles suivants de l'état des contrôles du compte financier (ECCF) :

Contrôles de concordance des états patrimoniaux (CCEP)

- l'équilibre des bilans (bilan synthétique N et bilan N et N-1)
- la cohérence entre les totaux de l'actif et du passif N du bilan et ceux du bilan synthétique
- la cohérence du résultat de fonctionnement N-1 sur les différents états où il figure
- la cohérence du résultat de fonctionnement N sur les différents états où il figure

Contrôles de concordance de l'exécution budgétaire (CCEB)

- la concordance comptable/ordonnateur du résultat de fonctionnement N

[...]

Le I de l'article 242 de la loi de finances pour 2019 dispose que le « *compte financier unique se substitue, durant la période de l'expérimentation, au compte administratif ainsi qu'au compte de gestion, par dérogation aux dispositions régissant ces documents* ».

I) VOTE DU CFU

Le vote sur le CFU constitue l'**arrêté des comptes** au sens de l'article L.1612-12 du code général des collectivités territoriales (CGCT).

→ Pour les « budgets éligibles »¹⁵ à l'expérimentation, ce vote remplace les votes qui intervenaient auparavant sur le compte administratif et sur le compte de gestion produits pour ces budgets.

a) Le CFU est soumis au vote de l'assemblée délibérante **par le maire ou le président**, selon un calendrier et des modalités comparables à celles en vigueur pour le compte administratif.

Ainsi :

- le CFU de l'exercice N doit être voté au plus tard le 30 juin N+1 ;
- le CFU est arrêté si une majorité des voix ne s'est pas délogée contre son adoption. Seuls sont à prendre en compte les suffrages exprimés ;
- l'assemblée délibérante élit son président pour la séance au cours de laquelle le CFU est soumis au vote. Le maire ou le président de l'assemblée délibérante doit quitter la salle au moment du vote.

b) Le CFU à soumettre au vote de l'assemblée délibérante est le document commun définitif comprenant à la fois les données de l'ordonnateur et celles du comptable.

→ Techniquement : l'ordonnateur récupère le CFU complet¹⁶ au format xml dans CDG-D SPL, le visualise dans TotEM (sans le sceller) et le matérialise au format pdf en vue de sa transmission à l'assemblée délibérante.

A noter :

- x il n'est pas possible de modifier ce flux de données¹⁷, son intégrité devant être préservée.
- x La production du CFU est dématérialisée, mais la présentation du CFU pour vote par l'assemblée délibérante pourra être, ou non, dématérialisée, au choix de la collectivité.

¹⁵ cf. chapitre 1 du présent guide.

¹⁶ Ce CFU comprend la validation du comptable supérieur et du comptable assignataire en partie V.

¹⁷ En particulier, il ne peut y avoir ajout d'en tête ou de logo. Ceux-ci ne peuvent figurer que sur un autre PDF, éventuellement fusionné avec le CFU au format réglementaire.

II) ENVOI DU CFU VOTE A LA PRÉFECTURE, POUR LE CONTRÔLE BUDGÉTAIRE

Après le vote du CFU, la collectivité doit le transmettre au représentant de l'état dans le département au plus tard quinze jours après le délai limite fixé pour son adoption (soit au plus tard le 15 juillet N+1).

Techniquement, la collectivité doit :

- valider le CFU dans CDG-D SPL, en complétant la mention « Vu par l'ordonnateur ou son délégué qui certifie que le présent compte a été voté le [jj/mm/aaaa] par l'organe délibérant » ;
- récupérer ce flux XML dans CDG-D SPL et l'importer dans TotEM et le sceller ;
- transmettre ce flux XML scellé à Actes budgétaires, ce qui permet d'avoir l'accusé de réception (comme actuellement pour le compte administratif) ainsi que la délibération afférente au CFU au format PDF. Cette délibération portera les signatures de chacun des membres de l'assemblée délibérante.

Le CFU sera accompagné d'un « rapport sur le CFU »¹⁸, équivalent dans de la note accompagnant antérieurement le compte administratif.

Focus sur le contrôle budgétaire

L'expérimentation du CFU est sans incidence sur les principes régissant le contrôle budgétaire exercé par la Préfecture. Ainsi, à l'instar de celui exercé sur le compte administratif, le contrôle budgétaire sur le CFU¹⁹ portera sur :

- x l'arrêté des comptes (absence de vote ou de transmission du CFU, rejet du CFU) ;
- x le déficit éventuel du CFU.

¹⁸ Des propositions de thèmes figureront dans une version ultérieure du présent guide.

¹⁹ cf. le guide sur le contrôle budgétaire et financier (en cours de mise à jour).

Chambre régionale des comptes Normandie, *Commune d'Ifs*, Exercices 2017 à 2021, rapport d'observations définitives délibéré le 4 avril 2023, p. 5 à 6 (extrait)

[...]

III. - Situation et gestion patrimoniale

La commune d'Ifs adopte au 1er janvier 2023, la nomenclature M57 et s'est portée candidate pour la troisième vague d'expérimentation, débutant également le 1er janvier 2023, du compte financier unique (CFU). Or il a été constaté que la commune rencontrait une difficulté pour connaître la situation exacte de son patrimoine par la tenue d'un inventaire physique.

Par ailleurs, la politique de gestion patrimoniale doit être confortée pour mieux éclairer l'assemblée délibérante.

A - La nécessaire connaissance de l'actif pour la mise en place de la nomenclature M57

Une connaissance exhaustive du patrimoine passe par un inventaire physique opéré par l'ordonnateur.

Le guide des opérations d'inventaire réalisé par le comité national de la fiabilité des comptes locaux précise, à cet égard : « la responsabilité du suivi des immobilisations de l'entité incombe, de manière conjointe à l'ordonnateur et au comptable public. (...) L'organisation de la tenue de l'inventaire implique donc pour l'ordonnateur : une tenue de l'inventaire physique, registre justifiant la réalité physique des biens et qui permet de connaître précisément ses immobilisations. (...) Une tenue de l'inventaire comptable qui permet de connaître ses immobilisations sur le volet financier. Reflet de l'inventaire physique, il représente l'expression comptable de la réalité physique du patrimoine. »

L'inventaire physique transmis par les services n'est pas complet et n'est pas actualisé. Il comporte notamment la voirie qui, depuis le 1er janvier 2017, a été transférée à la CUCLM.

La commune a produit un document comportant l'actif proprement dit et des éléments d'actif non repris dans l'inventaire. Ce dernier relevait d'un budget annexe jeunesse, politique culturelle qui a été supprimé en 2010. Cette situation provient, selon la ville, d'un oubli d'intégration des immobilisations propres à ce budget annexe.

La ville concède que l'inventaire physique doit être revu d'ici la fin de l'année 2022 afin d'être en conformité avec les exigences de la nomenclature M57. Dans sa réponse, la commune indique qu'un agent a été affecté au recensement des biens de la collectivité.

En outre, le document transmis par la commune comporte un inventaire comptable s'écartant de l'état de l'actif du comptable. Un écart existe entre le montant de l'actif brut figurant à l'inventaire de l'ordonnateur (94 195 980 euros) et l'état de l'actif brut du comptable (94 690 795 euros), soit 494 815 euros. Dans la perspective de la transition vers la nomenclature comptable M57, l'inventaire comptable doit être dressé en veillant à y inclure l'amortissement y afférent et à une conformité avec l'état de l'actif tenu par le comptable public.

Au regard de ces éléments, la chambre rappelle à la commune l'obligation que lui fait la nomenclature M57 de tenir un inventaire physique et que l'inventaire comptable doit concorder avec l'état de l'actif du comptable public.

B - Une gestion patrimoniale à conforter

Un schéma directeur a été établi de 2018 à 2020 par la ville en partenariat avec l'ADEME et la CUCLM. Ifs comptait, au 31 décembre 2020, 40 bâtiments pour une superficie d'environ 35 000 m².

Le classement des bâtiments a été opéré selon quatre critères objectifs (la mise à niveau technique, les caractéristiques techniques, le suivi des consommations énergétiques, l'occupation des locaux). Cela a conduit à un classement des bâtiments en quatre catégories (à conserver, à conserver avec des légers travaux, avenir à définir et à externaliser du parc). L'étude a par ailleurs identifié les dix bâtiments les plus énergivores en gaz et électricité. Ce schéma directeur devrait en principe être un outil de planification permettant aux élus d'opérer des choix avisés sur la gestion immobilière de la commune. Or ce document n'est pas, à ce jour, utilisé. Il pourrait servir de socle à la mise en place d'une gestion active du patrimoine. Les cessions immobilières offrent des marges financières en réduisant les dépenses en investissement et en exploitation pour du patrimoine non directement utile à la gestion des services publics locaux. La commune indique, à cet égard, que deux cessions immobilières sont d'ores et déjà envisagées pour l'exercice 2023 afin de fournir un apport pour les investissements futurs.

La gestion immobilière d'une collectivité territoriale se matérialise habituellement à travers un plan pluriannuel d'investissement (PPI), dont la commune ne s'est pas dotée. La commune d'Ifs réalise des dépenses d'investissement portant sur la rénovation ou la construction de nouveaux bâtiments sans formalisation d'un tel plan propre à définir une stratégie patrimoniale et, partant, mieux informer l'assemblée délibérante.

En outre, chaque année, en matière de dépenses d'entretien et de maintenance du patrimoine, une enveloppe est fixée d'un montant constant représentant environ 15 % des dépenses de fonctionnement. Ces dépenses comprennent les prestations et travaux réglementaires, autrement dit les vérifications périodiques des installations techniques (réseaux électriques, ventilations, alarme incendie...), les travaux courants d'entretien des bâtiments. Elles comportent un volet important d'économie d'énergie conformément au décret dit tertiaire (décret n° 2019-771 du 27 juillet 2019). La part d'entretien et de maintenance représente un montant de 1,5 M€ annuel dont près de 80 % est consacrée pour les dépenses de bâtiments.

Au vu de ces éléments, la chambre recommande à la commune d'Ifs de formaliser ses prévisions en matière d'investissement à travers un PPI.

[...]

Document n° 12

Articles L. 1612-12, L. 1612-13 et L. 1612-14 du code général des collectivités territoriales

Article L 1612-12

L'arrêté des comptes de la collectivité territoriale est constitué par le vote de l'organe délibérant sur le compte administratif présenté selon le cas par le maire, le président du conseil départemental ou le président du conseil régional après transmission, au plus tard le 1^{er} juin de l'année suivant l'exercice, du compte de gestion établi par le comptable de la collectivité territoriale. Le vote de l'organe délibérant arrêtant les comptes doit intervenir au plus tard le 30 juin de l'année suivant l'exercice.

Le compte administratif est arrêté si une majorité des voix ne s'est pas dégagée contre son adoption.

Lorsque le compte administratif fait l'objet d'un rejet par l'assemblée délibérante, le projet de compte administratif joint à la délibération de rejet tel que présenté selon le cas par le maire, le président du conseil départemental ou le président du conseil régional, s'il est conforme au compte de gestion établi par le comptable, après avis rendu sous un mois par la chambre régionale des comptes, saisie sans délai par le représentant de l'État, est substitué au compte administratif pour la mise en œuvre des dispositions prévues aux articles L. 1424-35, L. 2531-13 et L. 4434-9 et pour la liquidation des attributions au titre du Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée prévue à l'article L. 1615-6..

Article L 1612-13

Le compte administratif est transmis au représentant de l'État dans le département au plus tard quinze jours après le délai limite fixé pour son adoption par les articles L. 1612-9 et L. 1612-12.

À défaut, le représentant de l'État saisit, selon la procédure prévue par l'article L. 1612-5, la chambre régionale des comptes du plus proche budget voté par la collectivité territoriale.

Article L 1612-14

Lorsque l'arrêté des comptes des collectivités territoriales fait apparaître dans l'exécution du budget, après vérification de la sincérité des inscriptions de recettes et de dépenses, un déficit égal ou supérieur à 10 % des recettes de la section de fonctionnement s'il s'agit d'une commune de moins de 20 000 habitants et à 5 % dans les autres cas, la chambre régionale des comptes, saisie par le représentant de l'État, propose à la collectivité territoriale les mesures nécessaires au rétablissement de l'équilibre budgétaire, dans le délai d'un mois à compter de cette saisine.

Lorsque le budget d'une collectivité territoriale a fait l'objet des mesures de redressement prévues à l'alinéa précédent, le représentant de l'État dans le département transmet à la chambre régionale des comptes le budget primitif afférent à l'exercice suivant.

Si, lors de l'examen de ce budget primitif, la chambre régionale des comptes constate que la collectivité territoriale n'a pas pris de mesures suffisantes pour résorber ce déficit, elle propose les mesures nécessaires au représentant de l'État dans le département dans un délai d'un mois à partir de la transmission prévue à l'alinéa précédent. Le représentant de l'État règle le budget et le rend exécutoire après application éventuelle, en ce qui concerne les communes, des dispositions de l'article L. 2335-2. S'il s'écarte des propositions formulées par la chambre régionale des comptes, il assortit sa décision d'une motivation explicite. [...]