

La certification des comptes des collectivités locales : quels enjeux ? Quel modèle ? Quels prérequis ?

David Carassus, Marie Caussimont

► **To cite this version:**

David Carassus, Marie Caussimont. La certification des comptes des collectivités locales : quels enjeux ? Quel modèle ? Quels prérequis ?. Gestion et finances publiques , Les Editions Gestion et Finances Publiques/Lavoisier, 2013, pp.16-21. hal-02431104

HAL Id: hal-02431104

<https://hal-univ-pau.archives-ouvertes.fr/hal-02431104>

Submitted on 16 Dec 2020

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

La certification des comptes des collectivités locales : quels enjeux ? Quel modèle ? Quels prérequis ?

David Carassus

Fonction : Maître de conférences en sciences de gestion habilité à diriger des recherches - Diplômé d'expertise comptable - Université de Pau et des Pays de l'Adour – Centre de recherche et d'études en Gestion

Auteur : Marie Caussimont

Fonction : Doctorante en Sciences de Gestion - Diplômée d'expertise comptable - Commissaire aux comptes inscrit - Université de Pau et des Pays de l'Adour – Centre de recherche et d'études en Gestion

Résumé :

Dans un contexte marqué par des tensions financières et la poursuite du processus de décentralisation, la certification des comptes des collectivités locales fait actuellement l'objet de nouveaux débats. En perspective d'une possible application au contexte public local, nous répondons ici aux questions de ses enjeux, de son modèle et de ses prérequis, au-delà d'un simple transfert des modalités déjà mobilisées notamment dans le secteur privé.

Texte

La certification des comptes publics s'est progressivement imposée ces dernières années. En effet, au-delà des structures parapubliques, comme les associations ou les Sociétés d'Économie Mixte Locales, où la certification a été antérieurement mise en œuvre, le législateur a, au cours de la dernière décennie, élargi le périmètre de la certification des comptes. Ainsi, l'État et la Sécurité Sociale avec la Loi Organique relative aux Lois de Finances (LOLF) à compter de l'exercice 2006, la Caisse des Dépôts et Consignations en 2006, les offices publics de l'habitat en 2007, les universités avec la loi du 10 août 2007, et les hôpitaux avec la loi du 21 juillet 2009 sont actuellement concernés.

Plus récemment, le législateur s'est intéressé aux collectivités locales. Ainsi, la directive européenne du 8 novembre 2011 impose aux États membres de mettre en place d'ici juillet 2013 un système de comptabilité publique couvrant l'activité de l'État, y compris les collectivités locales, soumis à un audit indépendant et externe. Au-delà, la loi du 29 juillet 2011 pose le principe d'une certification. Dans ce sens, l'avant-projet de loi de décentralisation et de réforme de l'action publique prévoit une expérimentation de la certification des comptes des collectivités locales dont les produits de fonctionnement excèdent le seuil de 200 millions d'euros, sur la base du volontariat.

Même si elle fait actuellement débat, la certification des comptes des collectivités locales s'inscrit dans une discussion plus ancienne, trouvant son origine dans l'après décentralisation, au début des années 1990, qualifiée par LAURENT P. (1995) de complexe et peu balisée. Les réflexions s'organisent alors principalement autour de deux axes : le qui et le comment.

Deux conceptions s'opposent alors. La première, d'abord portée par la profession comptable privée (GAULMYN I., in Les Echos 1991 ; CNCC, 9^{èmes} assises nationales, 1992), prône la mise en place d'une certification des comptes. Elle serait, en effet, nécessaire à la réduction d'insuffisances qui, outre celles mises en évidence par le rapport du Sénat, concerneraient l'absence de responsabilité des magistrats financiers, la déconnexion des observations des CRC du processus d'information local, ou encore l'insuffisance des pouvoirs d'investigation des comptables publics. En 1995 et 1996, une deuxième vague

d'opinions se manifeste, cette fois en provenance d'acteurs locaux. Ainsi, RICHARD P. (1995), DELEVOYE J.P. (in Les Echos, 1996), et certains élus dans l'étude de l'Institut de la Décentralisation se positionnent en faveur de la certification des comptes locaux, rejoints en 2000 par WATHELET J.C., Président de section d'une CRC.

À cette conception s'opposent, à cette époque, des magistrats financiers ou comptables publics. En effet, le triptyque de contrôle assuré par le Préfet, le comptable public et la CRC leur apparaît comme un système équivalent, sinon plus ambitieux, à une certification par des commissaires aux comptes (CHARTIER J. L. in Les Echos, 1996 ; PRADA M. et al., 1993). Dans le même sens, certains pensent qu'une telle évolution aurait pour conséquence de transférer les responsabilités de contrôle de l'État à des tiers privés, et donc de conduire à une augmentation des coûts du contrôle, et de soulever des difficultés liées à la conciliation de logiques de vérification privée et publiques (CAZANAVE G., 1992).

Pourquoi cette question émerge-t-elle de nouveau aujourd'hui alors qu'elle a été de nombreuses fois enterrée ? Quel pourrait être le rôle de la certification des comptes des collectivités locales ? Quel modèle de certification pourrait être retenu, sachant qu'à l'échelle internationale existent des modalités différentes du commissariat aux comptes privé, ou de celui récemment mis en œuvre dans le secteur public ? Enfin, quels prérequis doivent exister pour la réussite d'une telle mesure ? Telles sont les questions auxquelles nous tenterons de répondre à travers cette étude, où nous abordons, dans un premier temps, les enjeux de la certification des comptes dans le contexte public local, dans un second temps, les possibles modèles à mettre en œuvre et, dans un troisième temps, les prérequis nécessaires.

1) Les enjeux de la certification des comptes dans le contexte public local

D'une manière générale, l'audit externe légal est associé à des finalités sociales et économiques. En effet, il apparaît que, dans les sociétés commerciales, le commissaire aux comptes assume le rôle social d'attestation de l'information financière que les utilisateurs n'ont ni les compétences, ni les ressources, ni le temps de vérifier (ROBERTSON J.C., 1993). L'audit externe y est ainsi considéré comme « *un moyen de contrôle social* » (FLINT D., 1988), ou comme une forme de contrat social (GAA, 1992). De ce rôle général semblent pouvoir être dégagées deux fonctions pour la certification des comptes locaux, de natures managériale et politique.

La première de ces fonctions couvre des enjeux opérationnels de nature managériale. En effet, l'intervention de l'auditeur légal est, en interne, génératrice de valeur ajoutée en tant que « *moyen de régulation de l'organisation en proposant des améliorations et corrections au système existant* » (JORAS M., 1997). Les systèmes internes de contrôle contribuent à la performance du management; l'audit externe les complète (MORSE E.H., 1981) en testant les pratiques du système interne, en identifiant les problèmes, et en proposant des améliorations possibles. Par sa mission permanente, son analyse des risques, d'une nécessaire continuité d'exploitation et de possibles faits délictueux, l'auditeur légal constituerait une source d'apprentissage pour les administrations territoriales.

Cet enjeu managérial intéresse, au premier titre, l'équipe dirigeante locale en matière de prises de décisions, qui pourrait alors disposer d'une analyse externe. Or, cet enjeu semble d'autant plus important, que le contexte local est marqué actuellement par les exigences de l'Union européenne sur les niveaux d'endettements nationaux, la dégradation des dotations étatiques, la saturation du niveau de pression fiscale local, la multiplication des relais à travers diverses formes de partenariats public-privé (RICORDEL P. 1997), et l'accroissement des dépenses imposé dans le cadre de politiques nationales en matière sociale et environnementale (DEGRON R., 2012). Les erreurs de gestion et les dysfonctionnements, dont des exemples ont marqué l'actualité récente (emprunts toxiques, gaspillages supposés, situations de cessations de paiement), constituent autant de facteurs d'influence à l'émergence d'un audit externe. En réponse à ce contexte, des pratiques innovantes et volontaires se sont développées comme le contrôle de gestion (MEYSSONNIER F., 1993), ou les démarches de pilotage des politiques

publiques locales (GARDEY D. et CARASSUS D., 2010). Cependant, les modes de contrôles externes locaux n'ont pas connu les mêmes mutations, appelant ainsi à l'émergence d'un audit externe.

Au-delà de cet enjeu managérial, la certification des comptes semble aussi couvrir des finalités de nature politique, influençant les relations informationnelles entre les acteurs internes et externes à la vie locale. En effet, les documents disponibles semblent poser des problèmes de lisibilité et d'hétérogénéité (PORTAL M., 2012 ; SAVINEAU J.C., 2012), notamment du fait de l'absence de consolidation des comptes des collectivités et de leurs satellites (LANDE E., 1996 ; ROCHER S., 2011). Des interrogations subsistent également quant à l'accessibilité de l'information, les processus d'obtention de documents peuvent s'avérer longs et complexes. En outre, les rapports émis par les autorités de contrôles ne s'insèrent pas dans le processus d'information territorial. La Cour est « *libre de choisir les thèmes et les dates de ses interventions publiques* » (PICQ J., 2013). La réforme actuelle de la Cour des comptes et des CRC, dont le manque de moyens pour assurer une nouvelle mission de l'ampleur d'une certification des comptes des collectivités locales a été souligné à plusieurs reprises (HUBY B., 2011), conduit à s'interroger sur ces sujets.

Or, l'auditeur, en tant que tierce partie, peut participer à l'amélioration de la crédibilité de l'information. Dans cette perspective, la certification des comptes peut être analysée, tout d'abord, comme un moyen d'assurance. L'opinion de l'auditeur externe a ainsi pour objet d'accroître l'utilité de l'information financière pour des utilisateurs placés en situation d'asymétrie informationnelle par rapport aux dirigeants de l'organisation (CASTA J.F., MIKOL A., 1999). Ensuite, la certification des comptes peut être vue comme un moyen de participation à l'obligation de reddition des comptes (NORMANTON E.L., 1981). Pour être complète, l'obligation de reddition des comptes passe par l'analyse indépendante d'un tiers extérieur à la relation, possédant les capacités de faire des critiques et des propositions (STEWART J.D., 1984). Dans ce cadre, l'audit externe apparaît comme un mécanisme de gouvernance locale, œuvrant pour une transparence accrue et une meilleure communication à l'égard des différents partenaires de la vie publique. Cet enjeu politique intéresse un nombre important d'acteurs locaux. Au premier titre, pour l'État, l'intervention d'un certificateur dans les collectivités locales représente un enjeu institutionnel important permettant une mise en cohérence avec sa propre certification. Elle constitue aussi un enjeu majeur dans le cadre de ses relations avec les collectivités locales. Ensuite, l'Union Européenne, les partenaires privés, et les banques sont autant de parties prenantes intéressées à une crédibilisation des informations financières. Enfin, la reddition de comptes certifiés nous semble constituer un enjeu de démocratie locale à l'égard des citoyens. En effet, non seulement en réponse aux cas de fraudes qui marquent l'actualité¹, mais aussi en contrepartie des efforts financiers demandés aux contribuables, le « *développement d'une véritable culture de la transparence de la décision publique locale* » (RICHARD P., 1995) apparaît important. L'émergence de la question d'un audit externe, à travers la certification des comptes, semble ainsi s'intégrer dans cette nécessaire évolution.

Cependant, si l'étude du cadre d'application de la certification révèle des enjeux de premier plan aux niveaux managérial et politique, la réussite du processus demeure à nos yeux conditionnée. La prise en compte des fortes spécificités et de la complexité du contexte public local nous apparaît indispensable à sa réussite. Elle constitue l'une des difficultés du processus envisagé, et doit s'accompagner d'une réflexion sur l'élément conceptuel de la certification que constitue son modèle.

2) Les possibles modèles de la certification des comptes dans le contexte public local

L'avant-projet de loi de décentralisation et de réforme de l'action publique, actuellement débattu au Parlement, prévoit une expérimentation, qui sera mise en œuvre trois ans après l'entrée en vigueur du texte. Cependant, de nombreuses questions demeurent en suspens, qui doivent être réglées par un décret

¹ Au niveau européen, l'Office de lutte antifraude a pour 2011 relevé 436 affaires de fraudes, françaises pour certaines, pour un total de 691 millions d'euros (Le Monde, 12 juillet 2012).

Au niveau local, des cas de fraudes présumées marquent également l'actualité.

d'application déterminant le modèle de certification des comptes retenu. Deux tendances se dessinent à l'étude des pratiques au niveau international : un modèle classique, consistant en une certification d'une information comptable principalement à destination de l'État, et un modèle plus innovant, ajoutant à la certification classique un audit de performance et une reddition d'information disponible auprès du grand public. Ces deux modèles seront présentés ci-dessous au regard de leurs principales caractéristiques, à savoir leurs différents objectifs, objets et acteurs.

La première caractéristique du modèle de certification, relative à l'objectif, recouvre deux tendances : le contrôle et l'audit. À ce jour, le système mis en œuvre en France semble relever du domaine du contrôle. En effet, pour les collectivités territoriales dépassant les seuils de 750 000 euros de recettes ordinaires et 3 500 habitants, ce système recouvre des contrôles budgétaires et de légalité, mis en œuvre par les CRC, les Préfets et Comptables publics. Les contrôles des magistrats financiers portent d'abord sur l'état général des finances, puis ciblent principalement les charges de personnel, les investissements et le respect des procédures en vigueur pour les marchés publics. Pourtant, d'autres champs d'investigation pourraient faire l'objet d'analyses pertinentes. Par ailleurs, la mise en œuvre des contrôles est pratiquée par les CRC à un rythme quadriennal en moyenne, ce qui génère d'importants décalages entre les irrégularités constatées et leur découverte, retardant l'opportunité d'actions correctrices. Au-delà de cette moyenne, cette périodicité peut s'avérer très variable selon les collectivités (BOYER B., DE CASTELNAU R., 1997). De plus, les contrôles réalisés ont un caractère exhaustif, pouvant s'avérer longs, et générer des délais importants, retardant également les actions correctrices. Enfin, les conclusions donnent lieu à la publication de lettres d'observations pointant essentiellement les dysfonctionnements relevés, ce qui peut créer un sentiment de défiance à l'égard de la gestion et des politiques menées. Le second objectif possible de certification relève, elle, d'une logique d'audit. Utilisant des méthodes fondées sur une approche dite « *approche par les risques* » et des techniques de sondages, il a été dans un premier temps mis en œuvre dans le cadre public anglo-saxon. Dans un second temps, il a été adopté en France pour les structures publiques récemment entrées dans le champ de la certification : universités et hôpitaux.

La mise en œuvre d'un audit peut être considérée comme relevant d'un modèle de certification classique ou innovant, en fonction aussi de son objet. Deux tendances se dessinent lorsqu'on examine les pratiques au plan international. D'un côté, dans le cadre d'un modèle classique, la pratique relevée dans la plupart des pays européens concerne la certification des états comptables annuels. L'information de l'État central ou de l'organe administratif ou politique supérieur constitue la cible de ce type de rapport. Ce dernier n'est pas intégré dans le cadre d'une publication systématique et périodique de comptes annuels. D'un autre côté, une seconde tendance, plus innovante, est observée dans les pays d'influence anglo-saxonne (voir l'étude comparative détaillée de PORTAL M., 2012): la certification d'informations publiques locales porte alors sur des rapports d'activité, ou données de fonctionnement et d'investissement. Les opinions des certificateurs sont intégrées à une démarche de publication annuelle, facteur de crédibilité supplémentaire. Concernant l'objet de l'audit, l'écart apparaît donc important entre les pratiques françaises et internationales. Ce contraste est d'autant plus fort qu'il apparaît également à la lumière de la LOLF : l'État lui-même s'astreint à communiquer non seulement sur ses réalisations, mais également sur ses axes prévisionnels, traduction des politiques planifiées pour les missions lui incombant, conformément à plusieurs dispositifs. Les objectifs liés aux notions d'économie, d'efficacité et d'efficience sont ainsi utilisés en complément de la régularité et de la conformité. Ainsi, la question de l'application du modèle Lolfique au contexte local français semble trouver une réponse de principe positive pour plusieurs auteurs (CARASSUS D., 2009 ; SAIDJ L., 2011). L'ensemble de ces éléments semble induire une inévitable évolution des objets de la communication financière et donc politique des collectivités locales françaises, dont la certification serait le gage *sine qua non* de transparence.

Une fois soumis à la réflexion le sujet des documents objets d'une certification se pose la question de ses possibles acteurs. Pour mémoire, le dispositif de contrôle actuel est assuré exclusivement par des fonctionnaires et magistrats financiers. Les comptes de gestion sont certifiés exacts dans leurs résultats par les Directeurs départementaux et Administrateurs généraux des finances publiques. Toutefois, pour BRENNER J.L. (2012), « *la DGFIP, en tant que productrice de ces comptes en quelque sorte, n'a ni la*

vocation, ni le positionnement nécessaire pour exercer une fonction de certificateur ». La connaissance des entités publiques locales par les CRC au titre de leurs missions actuelles pourrait peser en faveur de leur intervention. Néanmoins, une problématique se pose quant aux moyens humains et techniques indispensables à un tel déploiement. Au-delà, des interrogations émergent en matière de compatibilité de cette responsabilité nouvelle avec leurs missions préexistantes. À l'instar d'autres entités publiques (universités et hôpitaux notamment), l'intervention de professionnels comptables extérieurs aux collectivités locales est également envisagée. Ce dispositif pourrait éventuellement s'accompagner d'une coordination par la Cour des comptes, et ouvrir le champ à des travaux d'accompagnement au changement par des intervenants déjà expérimentés en la matière.

Une fois interrogées les bases du modèle de certification que constituent la définition des objectifs, des objets et des acteurs, dont les choix restent encore à faire, il convient d'anticiper les difficultés techniques induites par cette certification, compte tenu des nombreuses spécificités du secteur public local.

3) Les prérequis de la certification des comptes dans le contexte public local

La mise en œuvre d'une certification des comptes conduit à étudier les prérequis techniques, tels que l'appréhension du patrimoine et la dette. Mais, dans le cas où le modèle retenu serait plus large que le modèle classique, elle doit également impliquer d'autres préalables, liés à la notion de performance publique locale.

Sur le plan technique, la première des difficultés identifiées concerne la qualité du contrôle interne. Or, les études réalisées à ce jour révèlent parfois des insuffisances (contrôle des actifs immobilisés, contrôle des comptes de tiers, contrôle du respect de la césure des exercices, etc.). Pourtant, une démarche d'audit tiendra compte des contrôles internes existants, de leur efficacité et de leur documentation, afin d'accentuer les travaux d'audit sur les risques non maîtrisés pouvant avoir un effet significatif sur les comptes. C'est notamment par son diagnostic sur la maîtrise des risques et le contrôle interne comptable que la démarche de l'auditeur bénéficiera aux entités auditées. Si la certification des comptes ne devait être qu'un enjeu de la direction financière et du comptable public, le risque d'impact sur l'opinion du certificateur serait important, et la portée de l'exercice limitée. Ces difficultés pouvant être anticipées, il apparaît important, pour les collectivités locales, de se préoccuper dès à présent de la qualité de leur contrôle interne par une démarche de sensibilisation et de communication et un dispositif d'accompagnement.

La seconde difficulté identifiée au plan technique concerne le référentiel comptable et son application. Les nombreux travaux réalisés par les corps de contrôle publics mettent en effet en évidence des risques concernant, par exemple, le respect de la césure des exercices, la gestion des actifs immobilisés (inventaire, valorisation, amortissement...), l'insuffisance du respect du principe des droits constatés pour les recettes, le respect des règles fiscales. et la très rare mise en œuvre d'inventaires physiques des immobilisations et des stocks. De plus, compte tenu, notamment, de l'étendue du patrimoine mobilier et immobilier des collectivités, l'évaluation des biens publics constitue une problématique de premier plan, avec une alternative entre une valorisation aux coûts historiques, pouvant s'avérer peu pertinente, et une réévaluation présentant des difficultés et des coûts de mise en œuvre significatifs. L'appréhension de la dette des collectivités territoriales constitue un autre des prérequis techniques à maîtriser. En premier lieu, cela tient aux volumes et à la complexité de l'endettement. En second lieu, le référentiel comptable applicable ne permettrait pas d'appréhender des éléments comme les intérêts courus non échus, ou les emprunts à taux variables, dont l'enjeu a été mis en évidence par de nombreux exemples récents.

Une autre des problématiques posées porte sur l'appréhension du périmètre des organisations liées. Leur éventuelle consolidation pose des problèmes techniques qui ne sont pas réglés par les dispositions existantes. Il convient également de ne pas omettre le difficile recensement des obligations incombant aux collectivités, prévues par un dispositif législatif toujours plus riche, notamment dans les champs sociaux et environnementaux. Plus généralement, la gestion pluriannuelle devrait constituer l'un des enjeux

majeurs d'évolution des pratiques, et l'un des principaux points d'attention de l'auditeur, ne pouvant être assurée qu'au moyen du système de contrôle interne (Cf. *supra*). Enfin, les états financiers actuels seraient approximatifs, dans la mesure où l'ordonnateur n'a pas de vision globale systématique de son patrimoine, et où le comptable, chargé de l'établissement du bilan, ne dispose pas de l'intégralité des informations (BRICARD A., SCHEID J.C., 2006). Cet écueil connu ne peut connaître d'issue que par un système de contrôle interne pertinent.

Cette liste de difficultés non exhaustive et de prérequis illustre la teneur des contraintes pour ce chantier de certification qu'il convient de ne pas sous-estimer. L'ampleur de la tâche et de ses enjeux devrait inciter les collectivités locales, au moins celles d'une taille importante, à ne pas attendre l'éventuelle entrée en vigueur d'une obligation de certification pour engager des actions dédiées. En particulier, il apparaît nécessaire de conduire, au sein des collectivités locales concernées, un audit externe "à blanc" des comptes pour disposer d'une vision exhaustive des risques et le cas échéant, de leur impact financier. Dans ce sens, il faut noter qu'a été mis en place en 2011 un Comité partenarial tripartite de fiabilité des comptes publics locaux, réunissant la Cour des comptes, la DGFIP et la Direction Générale des Collectivités Locales. Ce Comité a pour objectif d'élaborer, de diffuser et de suivre la mise en œuvre de solutions opérationnelles de fiabilisation des comptes publics locaux, sans rupture avec le référentiel comptable en vigueur. S'inscrivant également dans une dynamique d'amélioration de la qualité de l'information financière, quatre groupes de travail ont été mis en place par les villes de Bordeaux, Lyon, Paris, et Strasbourg, portant sur des sujets prioritaires.

Au-delà de ces questions techniques, un autre prérequis pourrait aussi exister si le modèle de certification retenu concernait l'appréciation de la performance publique des collectivités locales. Dans ce cas, il leur faudrait non seulement adapter l'architecture et la mise en œuvre de leurs systèmes d'informations, afin de disposer des données nécessaires à une telle mission, mais aussi communiquer les informations produites. Plusieurs exemples peuvent être donnés dans ce sens. Tout d'abord, au niveau de l'État français, la LOLF implique l'existence d'une vaste base de données relative au contrôle de la gestion et de la performance. Ensuite, dans les pays influencés par un modèle anglo-saxon, les audits publics locaux reposent sur une identification des risques, un examen de l'efficacité du contrôle interne, un contrôle des comptes, et bien au-delà de l'audit légal dans les entreprises privées, des études sur le coût de certaines activités, privilégiant ainsi l'efficacité, l'efficience et l'économie dans l'emploi des fonds. Ces audits correspondent, selon les pays, à des appellations hétérogènes, mais recouvrent des réalités très proches (PORTAL M., 2012). Par exemple, aux États-Unis, dans le cadre de deux prestations (LANDE E., 1994), classique et de performance (SCHEID J.C., 1991), ces audits se traduisent par la reddition de rapports distincts. Le système canadien, proche, consiste pour BETHOUX R. et al. (1986), en un « *examen qui permet de déterminer [...] jusqu'à quel point les ressources financières, humaines et matérielles sont gérées avec un souci d'économie, d'efficience et d'efficacité* », et qui permet l'énoncé de recommandations. Dans une démarche similaire, au Royaume-Uni, il est aussi demandé aux auditeurs internes et externes de considérer le « *bon emploi de l'argent* » dans la conduite de leurs examens (DUNN J., 1996). Ce type d'audit constituerait « *un mélange de l'audit conventionnel et du conseil en management* » (GLYNN J.F., 1993).

Si ce type d'audit devait être mis en œuvre dans le contexte local français, l'existence de systèmes d'information adaptés, mais aussi d'une communication des performances réalisées seraient alors nécessaires. Ces travaux poseraient les bases d'un projet ambitieux, dont le coût à court terme pourrait être considéré comme un frein, mais qui, à long terme, constituerait un outil de pilotage de grande qualité, levier non seulement de performance pour les collectivités locales, mais aussi de transparence pour les citoyens.

Afin de respecter ces prérequis, les collectivités locales doivent utilement pouvoir bénéficier des expériences récentes d'autres entités publiques visées par la certification des comptes depuis 2006. En particulier, les collectivités locales devront s'interroger sur la comptabilisation des contrats à long terme financés par l'Union européenne ou l'État, le respect de la césure des exercices, l'exhaustivité de la comptabilisation des droits acquis au personnel, le respect des règles en matière d'information financière. Ces expériences montrent l'utilité d'une préparation à l'aide d'audits de certification à blanc, permettant

d'évaluer l'incidence sur la certification de la qualité actuelle du contrôle interne et des pratiques comptables, ou encore la mise en œuvre d'un plan d'actions pluriannuel. En outre, la préparation des collectivités locales devra tenir compte du modèle de certification retenu, afin notamment de prévoir les adaptations nécessaires du système d'informations dans le cadre d'un audit de performance.

Conclusion

Les collectivités locales, en se voyant confier des responsabilités croissantes par les différents actes de décentralisation, semblent devoir devenir à la fois plus maîtresses de leurs ressources, mais aussi plus responsables et transparentes. Dans ce cadre, l'amélioration de leurs modes de fonctionnement et de leurs pratiques informationnelles, internes et externes, joue un rôle crucial pour lequel la vision indépendante et professionnelle d'un auditeur externe apparaît indispensable. Le développement de la certification des comptes dans le secteur public traduit cette évolution. En outre, des comptes certifiés constituent un gage de confiance apporté à tout financeur ou partenaire souhaitant s'engager financièrement. L'assurance de la fidélité de la comptabilité facilitera également l'élaboration et la fiabilité de l'utilisation des fonds octroyés, comme certains l'exigent déjà, à l'exemple de la Commission européenne.

Dans la situation actuelle de raréfaction des ressources publiques et de développement de l'évaluation des résultats des financements octroyés par les bailleurs, la sincérité des comptes et la transparence de la gestion publique deviennent un des points majeurs de la prise de décision, celle interne de l'équipe de direction, mais aussi celle des partenaires externes, notamment dans l'octroi de financements. De plus, ce chantier concerne l'ensemble des satellites des collectivités locales, qui disposent de budgets propres intégrés et d'une responsabilité sur l'exécution budgétaire. L'ordonnateur principal et les ordonnateurs secondaires semblent devoir alors être pleinement conscients de leurs responsabilités et de leurs rôles, pour traduire la fidélité de l'image de la situation financière et identifier les marges de manœuvre.

Si ces conditions liées n'étaient pas prises en considération, les dimensions managériales et politiques liées à la certification des comptes, évoquées ici, pourraient ne pas être activées. La liste de réserves sur la qualité des comptes produits pourrait, en conséquence, être aussi longue que celles mentionnées par la Cour des comptes dans le cadre de la certification des comptes de l'État, avec le risque d'entraîner un refus de certification par le commissaire aux comptes. Les conséquences d'un tel refus sur l'image de la gestion des collectivités locales pourraient leur porter préjudice. Enfin, la certification des comptes pourrait, à tort, être perçue comme un contrôle supplémentaire sans réelle valeur ajoutée, alors qu'elle pourrait contribuer à leur développement et constituer ainsi non seulement une garantie de transparence pour l'accès à de nouvelles ressources, mais aussi un moyen d'améliorer la performance des collectivités locales en réponse à leur contexte actuel en tensions.

Bibliographie

- BETHOUX R., KREMPER, POISSON M., « L'audit dans le secteur public », 1986.
- BOYER B., CASTELNAU R. (DE), « Portrait des chambres régionales des comptes », 1997.
- BRENNER J.L., « La fiabilisation des comptes publics locaux et hospitaliers, un enjeu de plus en plus majeur pour les finances publiques », Gestion & Finances publiques, juin 2012.
- BRICARD A., SCHEID J.C., « La convergence comptabilité publique / comptabilité privée: une évolution continue », Les Cahiers du Club Secteur Public n°1, 2006.
- CARASSUS D., « La certification des comptes des collectivités locales : enjeux et pertinence de l'application du modèle Lolfique », Revue Française de Finances Publiques, juin 2009.
- CASTA J.F., MIKOL A., « Vingt ans d'audit : de la révision des comptes aux activités multiservices », Comptabilité, Contrôle, Audit, mai 1999.

- CAZANAVE G., « Les travaux des Chambres Régionales des Comptes et l'information sur la gestion du secteur public local », in « La décentralisation, réforme de l'Etat », 1992.
- DEGRON R., « Les contraintes budgétaires : Un levier pour la réforme des collectivités territoriales », Gestion & Finances publiques, mars 2012.
- DUNN J., « Auditing theory and practice », Prentice Hall, 1996.
- FLINT D., « Philosophy and principles of auditing : an introduction », 1988.
- GAA J.C., « The auditor's role : the philosophy and psychology of independence and objectivity », in « Audit Symposium XI », 21 and 22 may 1992.
- GARDEY D., CARASSUS D., « Une analyse de la gestion de la performance par les collectivités locales françaises : un modèle administratif ou politique ? », Revue Française de Finances Publiques, 2010.
- GLYNN J. F., « Public sector financial control and accounting », 1993.
- HUBY B., « La certification des comptes locaux ou le destin contrarié des chambres régionales et territoriales des comptes », Gestion & Finances publiques, janvier 2011.
- JORAS M., « Les fondamentaux de l'audit », 1997.
- LANDE E., « La communication financière des collectivités locales à l'étranger », Revue Française de Comptabilité, 1994.
- LANDE E., « Les villes et l'information financière consolidée », 17^{ème} Congrès de l'AFC, 1996.
- LAURENT P., « Finances locales, transparence financière et démocratie », Rapport, Institut de la Décentralisation, janvier 1995.
- MEYSSONNIER F., « Quelques enseignements de l'étude du contrôle de gestion dans les collectivités locales », Revue Politiques et Management Public, mars 1993.
- MORSE E. H., « Auditing efficiency and economy », « State audit : developments in public accountability », 1981.
- NORMANTON E. L., « Reform in the field of public accountability and audit : a progress report », in « State audit : developments in public accountability », 1981.
- PICQ J., « La Cour des comptes et l'information du citoyen », Gestion & Finances publiques, Janvier 2013.
- PORTAL M., « Les Institutions Supérieures de Contrôle, une étude comparative internationale des pratiques », Gestion & Finances publiques, mars 2012.
- PORTAL M., « Quelles normes et quels outils pour la qualité de l'audit des comptes publics ? », Gestion & Finances publiques, Juillet 2012.
- PRADA M. et al., « La modernisation de la gestion des collectivités locales et des établissements publics », Colloque « La comptabilité publique - continuité et modernité », Paris, novembre 1993.
- RICHARD P., « Le temps des citoyens - Pour une démocratie décentralisée », 1995.
- RICORDEL P., « La gestion publique locale : partenariat et performance : une étude empirique sur 20 communes-centres d'agglomération françaises », Revue d'Économie Régionale et Urbaine, 1997.
- ROBERTSON Jack C., « Auditing », Ed. Irwin 7e édition, 1993.
- ROCHER S., « Grandeur et décadence de la consolidation des comptes dans le secteur public local français », Comptabilité - Contrôle - Audit, septembre 2011.
- SAIDJ L., « Collectivités locales et LOLF », Gestion & Finances publiques, janvier 2011.
- SAVINEAU J.C., « Les restitutions financières dans les organismes publics et en particulier dans les Universités », Gestion & Finances publiques, Décembre 2012.
- SCHEID J.C., « Comptabilité et audit des collectivités publiques locales aux États-Unis », 1991.
- STEWART J.D., « The role of information in Public Accountability », 1984.
- WATHELET J.C., « Budget, comptabilité et contrôle externe des collectivités territoriales - Essai prospectif », 2000.