



Alexandre EVIN-LECLERC
Consultant secteur public

Fiabilisation de l'information comptable et financière et certification des comptes des collectivités territoriales: méthodologie pour une démarche structurante d'amélioration de la fonction finance au sein du bloc local

Mots-clés : certification des comptes - fiabilisation de l'information financière - fonction finance - gestion de projet

La constitution de nouvelles collectivités de grande taille (régions, métropoles, EPCI), l'évolution des modes de financement des investissements, la généralisation progressive du chantier de la dématérialisation et l'officialisation du lancement de la phase expérimentale de la certification des comptes du bloc local constituent les événements récents les plus significatifs d'une transformation en profondeur de la fonction finance au sein des collectivités territoriales. Dans ce contexte de forts changements, les débats sur la pertinence d'une certification des comptes du bloc local ont permis de poser la question relative aux dispositifs de contrôle et de pilotage des politiques publiques des collectivités. La fiabilisation de l'information financière et la sécurisation de la chaîne comptable constituent une réelle opportunité pour accroître la performance opérationnelle du bloc local.

Après de longs débats sur l'intérêt et la pertinence de promouvoir une démarche de certification des comptes au sein du bloc local, celle-ci est dorénavant entrée dans une phase opérationnelle.

La démarche de certification des comptes des collectivités territoriales est dorénavant effective, tout du moins dans sa phase expérimentale pour celles qui se sont portées candidates. En effet, l'article 110 de la loi n° 2015/991 du 7 août 2015,

promulguée le 9 août 2015, portant Nouvelle Organisation Territoriale de la République (NOTRe), prévoit une expérimentation de cinq ans, supervisée par la Cour des comptes, de la certification des comptes des administrations publiques locales : « *La Cour des comptes conduit, en liaison avec les chambres régionales des comptes, une expérimentation de dispositifs destinés à assurer la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes des collectivités territoriales*

et de leurs groupements. Cette expérimentation doit permettre d'établir les conditions préalables et nécessaires à la certification des comptes du secteur public local, qu'il s'agisse de la nature des états financiers, des normes comptables applicables, du déploiement du contrôle interne comptable et financier ou encore des systèmes d'information utilisés. Cette expérimentation est ouverte, trois ans après la promulgation de la présente loi, pour une durée de cinq ans. Les collectivités territoriales et leurs groupements peuvent se porter candidats à cette expérimentation auprès du ministre chargé des collectivités territoriales, dans un délai d'un an à compter de la promulgation de la présente loi ».

Ainsi, à la suite de l'État, des organismes de sécurité sociale, des hôpitaux et des universités, c'est désormais au secteur public local de se mettre en conformité avec les différents textes, en particulier européens : règlement n° 2223/96 du Conseil de l'Union européenne du 25 juin 1996 qui avait recommandé une dynamique de transparence de l'ensemble des comptes publics nationaux ; directive n° 2011/85/UE du Conseil de l'Union européenne du 8 novembre 2011 dans le cadre de la surveillance des déficits des États membres (l'article 3 stipule que « les systèmes de comptabilité publique soient soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant. Les États membres assurant la publication régulière, et en temps utile, de données budgétaires afférentes à tous les sous-secteurs des administrations publiques ». Rappelons également qu'en droit français, l'article 47-2 de la Constitution avait imposé depuis 2008 des exigences de régularité et de sincérité des comptes des administrations publiques. Mises en œuvre par les administrations étatiques, ces dispositions ne concernaient toutefois pas directement le bloc local.

La certification consiste en l'établissement, chaque année, par un tiers à l'organisme dont les comptes sont certifiés, d'une opinion attestant de la régularité et de la sincérité des comptes soumis par l'autorité gestionnaire et du fait qu'ils retranscrivent fidèlement son patrimoine et sa situation financière. Elle ne se prononce donc pas sur la qualité de la gestion de l'entité considérée, encore moins sur la pertinence des politiques publiques locales menées par l'Exécutif. En revanche, elle témoigne de la réalité et atteste de la fiabilité des données financières produites sur un exercice comptable donné. Ainsi, la démarche de certification doit être perçue comme un vecteur de transparence, de fiabilité et donc de confiance pour toute personne intéressée à la situation financière d'une collectivité.

Le document de sept pages élaboré conjointement par la DGCL, la DGFIP, la Cour des comptes

et les Chambres régionales des comptes¹, précise les modalités de mise en œuvre de la démarche.

La démarche est basée sur le volontariat des collectivités locales (et leurs groupements), lesquelles se sont portées candidates à l'expérimentation (un dossier de candidature a été déposé à cet effet auprès de la DGCL). Sur 50 collectivités candidates, ce sont *in fine* 25 collectivités qui ont été retenues² : 10 villes, 2 régions, 6 départements et 7 établissements publics de coopération intercommunale. Le spectre démographique est large, allant de la Région des Pays de la Loire (3,7 millions d'habitants pour un budget de fonctionnement de 1,3 Md€) et de la Ville de Paris (2,2 millions d'habitants, budget de fonctionnement de 5,264 Md€) à des collectivités rurales tel le département de la Dordogne (415 000 habitants, budget de fonctionnement de 450 M€) et la commune rurale de Fourmels (381 habitants, budget de fonctionnement de 0,573 M€).

Le document définit un calendrier divisé en trois séquences successives :

- 2017-2019 : évaluation de la fiabilité des états financiers de la collectivité ; réalisation d'un « diagnostic global d'entrée » sur les comptes de 2016, qui sera complété, au cours des exercices suivants, d'audits approfondis ; cette phase préparatoire doit permettre de sécuriser la production des états financiers, et ce, avec l'appui des juridictions financières et des services de l'État ;
- 2020-2023 : sur la base d'une lettre de mission définissant le niveau d'assurance recherché, réalisation des certifications préparatoires des exercices 2020, 2021 et 2022 par des commissaires aux comptes sélectionnés par la collectivité (une grille tarifaire indicative est fournie dans l'annexe de la note) ; on relèvera que les travaux porteront sur l'ensemble des entités comptables relevant de la collectivité dans la mesure où l'annexe demande à ce que soient agrégées les données financières du budget principal et des budgets annexes ;
- 2023 : réalisation d'un bilan intermédiaire en 2018, puis d'un bilan final en 2023, qui feront l'objet d'un rapport du Gouvernement. Ce rapport, enrichi des observations des collectivités candidates et de la Cour des comptes, sera transmis au Parlement.

Si des évolutions (juridiques, comptables, organisationnelles...) conséquentes doivent être apportées pour permettre une démarche de certification adaptée au bloc local³, on constate que, à l'instar des organismes de sécurité sociale, université et hôpitaux, la démarche de certification des comptes va profondément transformer les pratiques des collectivités locales candidates à l'expérimentation.

¹ « La certification des comptes des collectivités territoriales - Dossier de candidature ».

² Cf. arrêté du 16 novembre 2016.

³ Cf. Dubourdieu P., « Certification des comptes locaux : le point de vue du normalisateur », *Gestion & Finances Publiques*, n° 5-2016, pp.11-13.

1 Promouvoir une organisation de type « gestion de projet »

Appréhender la certification des comptes des collectivités comme un chantier « isolé », uniquement technique, qui ne concernerait que les seules directions financières, des systèmes d'information et les comptables du Trésor, serait une erreur de méthode.

Tout d'abord, celui-ci s'inscrit dans le contexte particulier de la constitution récente de « grandes collectivités » dont les périmètres géographiques, socles de compétences et nombres d'implantations se sont considérablement renforcés (constitution de 13 régions métropolitaines au lieu de 22, émergence des métropoles, constitution de nouveaux établissements publics de coopération intercommunale suite aux SDCI, repositionnement des départements sur le socle des compétences sociales). Cet *aggiornamento* territorial (marqué par le double mouvement de fusion/regroupement/dissolution/mutualisation et de redistribution des compétences) interroge les modes de contrôle et de pilotage des politiques publiques locales de ces nouvelles collectivités dont l'organisation se complexifie. Ensuite, le chantier de la certification est concomitant de celui, déjà sensiblement avancé, de la dématérialisation. En effet, l'ordonnance du 26 juin 2014 fait obligation aux entreprises d'adresser leurs factures sous format dématérialisé aux collectivités, par étape successive, d'ici 2020 ; la loi MAPTAM du 27 janvier 2014 prévoit une dématérialisation complète au 1^{er} janvier 2017 pour les métropoles ; l'article 108 de la loi NOTRe prévoit l'utilisation de la dématérialisation globale (ou *full démat*) pour toutes les collectivités et EPCI de plus de 10 000 habitants au 1^{er} janvier 2019. Également, la définition et la mise en application d'un dispositif de contrôle interne, préalable à toute démarche de certification, requièrent de facto la

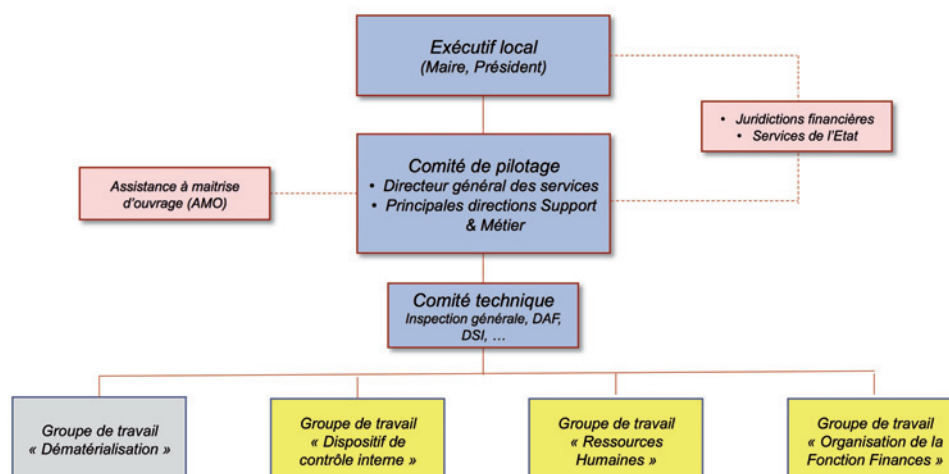
mobilisation de l'ensemble des directions de la collectivité. Enfin, on pourrait aller jusqu'à mentionner la loi du 13 avril 2015, qui, adaptée au contexte des collectivités locales, pourrait susciter dans un avenir proche une démarche de type RSE susceptible de s'inscrire dans un processus de certification d'informations extra-financières, comme cela se pratique actuellement pour les entreprises.

Autour de la démarche de certification des comptes vont s'agréger, sur une période condensée, des chantiers qui vont profondément interroger et transformer l'organisation actuelle de la collectivité : reconfiguration des processus, dématérialisation de la chaîne comptable, urbanisation des systèmes d'information... La sécurisation de la production de la donnée, la maîtrise des risques et la capacité à se doter d'outils de pilotage rénovés deviennent indispensables pour produire un service public local de qualité.

En conséquence, même s'il convient d'imprimer une dynamique de pilotage et d'instruction propre à chacun des chantiers, celui de la certification des comptes peut utilement constituer le fil conducteur d'une démarche globale d'amélioration de la performance de la collectivité. C'est pourquoi il est primordial qu'elle soit politiquement portée par l'Exécutif local, supervisée par la direction générale, coordonnée par un binôme formé de la direction des finances et des systèmes d'information.

On notera que le dispositif présenté ci-après concerne également les collectivités qui, sans pour autant s'être portées candidates à la certification des comptes, s'engagent dans une démarche de fiabilisation de leur information financière et comptable.

L'organisation et la structuration du projet « Certification des comptes », pour la séquence 2017-2019, peuvent être définies comme suit :



L'organisation doit être « ouverte », favoriser la transversalité et le dialogue entre directions support et opérationnelles de la collectivité, se prémunir de toute forme de cloisonnement ou d'approches « en silo ». C'est la raison pour laquelle l'Exécutif sera le garant de la bonne exécution de la démarche tout au long de la durée du projet, donnera l'impulsion politique nécessaire, sera en charge de la communication externe du projet, officiera comme l'interlocuteur des juridictions financières.

Le Comité de pilotage sera en charge du suivi de la démarche. Il veillera à ce titre à ce que les objectifs initiaux soient atteints, s'assurera de la mobilisation et de l'adhésion de l'ensemble de la collectivité, définira les axes de la communication interne, veillera au respect des échéances, à la cohérence avec les autres chantiers organisationnels, à la production des livrables. Il sera animé par le directeur général des services et sera composé des principales directions fonctionnelles (dont la direction financière et des systèmes d'information) et opérationnelles. Il sera également en relation avec les juridictions financières et les services de l'État.

Il sera assisté du Comité technique en charge de l'animation au quotidien de la démarche : respect du planning, organisation des groupes de travail, fixation des ordres du jour en lien avec le Comité de pilotage, relevé de décisions, identification des points d'arbitrage... En fonction de la strate démographique à laquelle appartient la collectivité et de la complexité du projet, la composition du Comité technique sera plus ou moins étoffée : inspection générale, service en charge du contrôle interne lorsque cette fonction existe, direction des finances, direction des systèmes d'information, une direction opérationnelle fortement consommatrice de crédits et/ou émettrice de mandats... Dans tous les cas de figure, il sera animé par un coordinateur en lien direct avec le directeur général des services.

Enfin, des groupes de travail transverses seront formés afin de garantir la plus grande mobilisation de tous les agents de la collectivité. Ils

interviendront comme force de propositions. Le choix des thématiques sera fonction des enjeux et de l'organisation propres à chaque collectivité. Toutefois, ils devront être en adéquation avec les objectifs à atteindre de la séquence 2017-2019. Dans ce contexte, quatre groupes *a minima* pourraient être formés :

- un **1^{er} groupe** en charge du déploiement de la dématérialisation. Pour les métropoles qui y sont déjà engagées eu égard les contraintes de calendrier (1^{er} janvier 2017), on veillera à ce que les deux démarches (dématérialisation et certification) soient articulées : les travaux de reconfiguration des processus et réorganisation de la chaîne comptable⁴ seront bien évidemment réutilisés pour ceux relatifs à la certification. Pour les collectivités n'ayant pas significativement lancé le processus de dématérialisation, il sera procédé à l'installation du groupe de travail éponyme avec une priorisation donnée à la dématérialisation des factures ;
- un **2^e groupe** sur la rédaction d'un dispositif de contrôle interne (en particulier comptable et financier) ;
- un **3^e groupe** consacré aux enjeux de ressources humaines ;
- un **4^e groupe** enfin sur le rôle et l'organisation de la fonction finance au sein de la collectivité.

La collectivité pourra faire appel en tant que besoin à une assistance à maîtrise d'ouvrage externe qui l'assistera sur des points clés du projet, en particulier sur la formalisation de la feuille de route du processus de dématérialisation, l'audit des procédures internes, la cartographie des risques ou encore l'audit du système d'information...

À l'issue de cette 1^{re} séquence, la rédaction d'une cartographie des risques et d'un dispositif de contrôle interne, l'urbanisation des systèmes d'information et la reconfiguration du processus décisionnel auront été formalisées, permettant ainsi aux commissaires aux comptes d'entamer leurs travaux de certification à compter de 2020.

⁴ Cf. « Vive la dématérialisation ! », France Urbaine & DGFIP, septembre 2016.

2 2017-2019 : un programme de travail qu'il convient de phaser et d'ordonner par chantier

Notre ambition n'est pas de présenter de manière détaillée les différents chantiers qui s'étaleront durant la séquence 2017-2019. Nous nous concentrerons sur les points structurants de ceux relatifs à la formalisation d'un dispositif de

contrôle interne, l'accompagnement des équipes et la place de la fonction finance au sein de la collectivité.

La note conjointe relative au dossier de candidature relève que « le contrôle interne : sa mise

en place n'est pas toujours précédée d'une analyse suffisamment rigoureuse des processus et des risques, leur application est variable, leur formalisation et leur traçabilité sont peu satisfaisantes, leur efficacité globale insuffisante ».

Le contrôle interne n'a pas vocation à inclure toutes les initiatives prises par l'Exécutif local comme la définition de la stratégie de mandat, la détermination des objectifs, les décisions de gestion, le traitement des risques ou le suivi des performances. De même, il ne se limite pas aux seuls processus comptables et financiers ; toutefois, la formalisation de ces derniers constituera une priorité forte dans la construction d'un dispositif de contrôle interne.

Le contrôle interne se définit comme l'ensemble des dispositifs et processus organisés, matérialisés et permanents, définis par le management et mis en œuvre par tous les opérationnels afin de maîtriser durablement le fonctionnement de leurs activités en vue de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de leurs objectifs. Le contrôle interne comptable et financier est une des composantes du dispositif de contrôle interne dans le secteur public local ; il devra donc être traité en tant que tel. Il a pour objectif de permettre la réalisation et l'optimisation des opérations de recettes, de dépenses, de tenue des comptes, la protection des actifs et des ressources financières, la fiabilité des informations comptables et financières, la conformité aux lois et règlements, enfin la qualité des prestations rendues par la collectivité.

S'il est vrai que peu de collectivités locales, à l'exception de quelques grandes, ont formalisé un dispositif de contrôle interne et de prévention et de gestion des risques⁵, la grande majorité d'entre elles a toutefois défini et applique des règles et procédures qui constituent, pour partie, les prémisses, voire le socle, d'un tel dispositif, tout du moins dans les domaines comptable et financier. Au premier rang de celles-ci, on citera les règles édictées par les différentes instructions budgétaires et comptables et du C.G.C.T. ; on pourra également mentionner les règlements budgétaires et financiers (RBF) et autres manuels de procédures adoptés par les collectivités. De plus, de nombreuses collectivités ont constitué, sur la base d'un retour d'expériences de la LOLF (qui a introduit le contrôle interne au sein des entités publiques) et du « Guide du contrôle interne comptable et financier du secteur public local »⁶, tout un outillage de règles et procédures : contrôle hiérarchisé de la dépense, contrôle du service fait... Enfin, la mise en place de la dématérialisation a obligé ces collectivités à

réinterroger leurs processus budgétaires, en particulier ceux liés au traitement des factures, et à formaliser de nouveaux workflows.

Ainsi, peut-on parler de l'existence, à défaut d'un dispositif de contrôle interne, de règles de contrôle comptable et financier dont le niveau de formalisation et de matérialité diffère d'une collectivité à une autre.

Première étape (qui sera effectuée dans le cadre du diagnostic global d'entrée), la réalisation d'un diagnostic sur la qualité comptable et d'une cartographie des risques de la collectivité. Pour ce faire, quatre outils pourront être mobilisés :

1. L'analyse critique de la base documentaire : procédures existantes, workflows, cartographie applicative du S.I....

2. L'administration d'une grille d'auto-évaluation, adaptée au contexte de la collectivité (enjeux, strate démographique, organigramme, nombre et nature des organismes externes dans lesquels la collectivité est engagée...) : administrée à des agents issus d'un panel de directions opérationnelles et fonctionnelles, la grille permettra d'apprécier la maturité de la collectivité sur les principaux processus comptables (cf. liste indicative ci-après). Plus le score sera élevé, plus la collectivité sera « prête » à s'engager dans une démarche de fiabilisation et de certification, et *vice versa*. Les principaux items de cette grille viseront en priorité :

- la production et la fiabilité de la donnée budgétaire et comptable ;
- le fonctionnement des services et de la chaîne des tâches et contrôles associés, la mobilisation et l'allocation des ressources ;
- l'identification des risques comptables, financiers, fiscaux et juridiques associés aux processus⁷ ;
- la tenue de la comptabilité d'engagement ;
- le contrôle du service fait ;
- la nature des incidents : rejets ou mise en attente de mandats et titres de recettes, application d'intérêts moratoires, incidents liés aux marchés publics... ;

3. La réalisation de quelques entretiens ciblés (notamment auprès de la DAF et de la DSI) sur les modalités de mise en place des procédures comptables.

4. Enfin, l'exploitation des informations des DDFiP : une attention particulière sera portée à l'indicateur de la qualité des comptes locaux (IQCL), aux contrôles comptables automatisés (CCA) et au plan de contrôle hiérarchisé de la dépense (CHD).

⁵ Voir notre article « Contrôle interne et gestion des risques au sein du secteur public local : état des lieux et enjeux », *Gestion & Finances Publiques*, sept.-oct. 2014, pp.29-33.

⁶ DGFIP, septembre 2010.

⁷ Cf. rapport de l'IGF et l'IGA, « Revue de dépenses - Les budgets annexes des collectivités locales », mai 2016.

La collecte et l'exploitation de ces données constitueront des matériaux essentiels pour la réalisation d'un diagnostic partagé et la formalisation d'une cartographie des risques financiers et comptables.

Sur la base de ce diagnostic des procédures existantes et d'une analyse des risques, la démarche de constitution d'un référentiel consistera à valider dans une **seconde étape** :

- le caractère exhaustif des processus opérationnels appréhendés au regard de leurs interconnexions avec les processus comptables ;
- le caractère exhaustif des cycles comptables retenus par la collectivité, en particulier :

⇒ cycle immobilisations

- la justification et l'évaluation de l'actif immobilisé : tenue et suivi de l'inventaire du patrimoine, détermination des composants, détermination et application des durées d'amortissement, mises en service et immobilisations en cours, mise au rebut...
- la comptabilisation de la cession d'un actif et le rattachement des charges et des produits (comptabilisation du produit de cession du bien et sortie de ce bien de l'inventaire) ;
- la comptabilisation des opérations effectuées pour le compte de tiers (opérations sous mandat), suivi spécifique permettant d'écarter de l'actif de la collectivité les opérations réalisées pour le compte de tiers ;

⇒ cycle charges et produits

- le rattachement des charges et des produits au correct exercice ;
- les écritures de régularisation à l'attestation du service fait et le suivi de ces écritures ;
- l'utilisation de la possibilité d'étalement des charges et des produits ;
- les modalités d'affectation des recettes et des dépenses aux sections d'investissement ou de fonctionnement, l'affectation de ces recettes et dépenses aux différents comptes de gestion ;

⇒ cycle provisions/engagements hors bilan

- l'appréciation et l'exhaustivité des provisions constatées : en particulier, les provisions pour dépréciation de créances non recouvrées issues de redevances, les provisions pour dépréciation des créances liées à des prêts ou des avances à des entités structurées de la Collectivité, les provisions pour indus...
- le suivi et la valorisation des nantissements et autres engagements hors bilan ;

⇒ cycle clôture

- l'apurement des comptes d'attente ;
- les opérations liées aux annulations et réductions de titres de recettes, remises gracieuses, mises en non-valeur des créances irrécouvrables ;
- la justification des reports et des restes à réaliser ;
- les flux budget principal/budgets annexes/entités tierces ;
- l'identification, l'analyse et la correction des écarts entre le compte de gestion et le compte administratif : ces écarts peuvent être dus à des erreurs d'écritures, des changements de systèmes d'information...
- le suivi de l'encours de dette, notamment depuis le développement du marché désintermédié ou l'appel à de nouvelles sources de financement tel le *crowdfunding*⁸ ;
- les modalités de prise en compte des systèmes d'information dans l'analyse du contrôle interne (faisant l'objet d'un processus à part ou inclus dans les différents cycles, d'une cartographie applicative identifiant les différents types de contrôle et les impacts sur les processus...).

Ce travail approfondi sera suivi par la suite (**troisième étape**) de la définition d'une organisation de la documentation, de sa structuration, de sa maintenabilité et de sa traçabilité :

- adéquation des procédures prévues avec les processus opérationnels et les différents cycles comptables identifiés ;
- indexation de la documentation en cohérence avec les cycles ;
- formalisation des outils de pilotage du dispositif documentaire, incluant la constitution d'une bibliothèque documentaire, les modalités de mise à disposition, les informations des utilisateurs sur les ajouts et modifications documentaires...
- architecture, contenu et lisibilité des procédures.

La **dernière étape** consistera en la mise en place d'un système de management des risques (et de la qualité). En effet, un dispositif de prévention des risques et de contrôle interne – comptable et financier – est un processus continu, qui fait l'objet d'actualisations régulières. En conséquence, il doit être porté par une structure de pilotage et d'animation permanente. Le modèle des trois lignes de maîtrise, proposé par l'AMRAE et l'IFACI⁹, pourra être utilement adapté, *mutatis mutandis*, au contexte de la collectivité :

- la 1^{re} ligne de maîtrise des activités est constituée par les managers opérationnels, responsables de l'évaluation et de la diminution des risques, notamment par la mise en œuvre d'un

⁸ Cf. décret 2015-1670 du 14 décembre 2015.

⁹ Cf. « Trois lignes de maîtrise pour une meilleure performance », AMRAE & IFACI, 2013.

¹⁰ Cf. « Les fonctions d'audit interne dans les collectivités territoriales », CIAT & IFACI, 2015.

dispositif de contrôle adéquat (qu'ils auront contribué à définir), portant sur l'ensemble des processus dont ils ont la charge ;

- la 2^e ligne de maîtrise est constituée par les services fonctionnels (R.H., S.I., Finances, Juridique, Contrôle de gestion...) responsables de domaines d'expertise et des fonctions dédiées à l'animation du dispositif global de maîtrise des risques. Ces services disposent en effet d'une expertise et d'un savoir-faire indispensables pour l'analyse des organisations et de compétences essentielles en matière d'activités de contrôle.

Ces deux lignes seront en prise directe avec la direction générale, irrigueront l'ensemble des directions de la collectivité dans une logique de dialogue afin de garantir un niveau effectif et constant de sécurité et de fiabilité.

Last but not least, la mise en place d'une fonction d'audit interne (3^e ligne), indépendante, distincte des deux lignes de contrôle précédentes, sera chargée d'évaluer la mise en œuvre du dispositif de contrôle interne. Cette assurance globale couvre l'efficacité des deux premières lignes de maîtrise et de la gouvernance de l'organisation.

Afin de promouvoir une organisation efficace du système de management des risques, non chronophage et coûteuse administrativement, deux prérequis devront être satisfaits :

1. Développer une culture de la performance et du dialogue entre services et directions : la confiance se nourrit de contrôles mais le contrôle ne doit pas annihiler la confiance... !
2. Conférer la latitude nécessaire à la collectivité pour définir une organisation adaptée à sa culture, son contexte et ses enjeux¹⁰.

3 Promouvoir une montée en compétence et une participation des agents tout au long de la démarche

Il est indispensable de ne pas sous-estimer les profondes transformations que vont occasionner pour les collectivités candidates les changements induits par la démarche de certification (ou, pour les collectivités non-candidates, d'amélioration de la qualité comptable). Modification des habitudes de travail, informatisation de tâches antérieurement effectuées par des agents, digitalisation de processus, mise en place de nouvelles procédures, apprentissage d'une relation de travail avec le commissaire aux comptes sont là quelques exemples qui illustrent que l'environnement et l'organisation du travail des agents vont profondément évoluer.

Dans ce contexte, il convient de définir en amont, avec la direction des ressources humaines, un plan d'accompagnement des équipes qui portera notamment sur les points suivants :

- la désignation de référents « contrôle interne » qui auront été préalablement formés aux enjeux du contrôle interne et qui officieront sous la supervision du Comité technique, comme relais de proximité au sein des directions et services tout au long du déploiement du processus ; diffusant l'information, relayant les bonnes pratiques, gérant la FAQ, ils auront un rôle essentiel dans l'acculturation de la collectivité au dispositif de contrôle interne ;

- la désignation de postes d'expert ou de fonction projet ;
- l'adaptation des profils de poste en raison de la refonte et de l'évolution des tâches effectuées par les agents (abandon de tâches obsolètes au profit de nouvelles tâches informatisées, modification des relations avec le comptable du Trésor, archivage et gestion de la documentation...): pour ce faire, le plan de formation pourra faire l'objet d'une actualisation ; mieux, la mise en place d'une gestion prévisionnelle des emplois, des effectifs et des compétences sera encouragée (l'édition 2016 du baromètre RH de l'emploi public HoRHizons 2016 révèle que 13 % des collectivités ont déployé ce type de démarche) ;
- la promotion d'une culture de la performance aux dépens d'une culture de l'exécution, notamment par la définition d'indicateurs de performance, induisant autonomie et responsabilisation accrues de l'agent ;
- la mise en place d'un management participatif : la digitalisation des processus et la responsabilisation ont notamment pour conséquence de promouvoir une information partagée et accessible à tous ; dans ce nouveau contexte, il conviendra de définir la contribution attendue de l'agent dans un nouvel environnement où la bonne exécution des tâches devra être enrichie

¹¹ Cf. conseil d'analyse économique, note n° 34, septembre 2016, « Administration numérique ».

d'une capacité à être force de proposition, de préciser les missions du management intermédiaire¹¹ ;

- le plan de formation sur la prise en main et l'utilisation des nouvelles fonctionnalités du système d'information ;

Quels que soient les outils et méthodes qui seront proposés par la DRH (groupes de travail, mise en situation réelle, ...), deux conditions préalables devront avoir été remplies :

1. le principe de l'action/formation : il sera essentiel de mobiliser les agents afin de favoriser une appropriation optimale de la démarche initiée ; la participation de ces derniers lors de la réalisation du « diagnostic global d'entrée » et de la formalisation des nouvelles procédures sera fortement

encouragée. La capacité à afficher dans de brefs délais des résultats tangibles d'amélioration (« *quick wins* ») du fonctionnement de l'organisation assoiera d'autant plus le bienfondé de la démarche globale d'amélioration ;

2. une communication interne « digitalisée » : une communication soudée, anime, construit la cohérence, facilite et fluidifie la mise en œuvre par les agents des process durant toute la durée de la séquence. À cette fin, on privilégiera une communication ascendante, interactive, transverse ; on mettra à disposition des espaces de discussion collaboratifs (réseau social interne, chat, e-learning, COOC...) qui permettront, plus que l'email descendant ou la newsletter, une mobilisation de l'ensemble des équipes sur le long terme.

4 Redéfinir la place et le rôle de la fonction finance

Dernier chantier d'importance à programmer lors de la phase 2017-2019 dans le cadre de la démarche préparatoire de certification des comptes (ou *a minima*, de fiabilisation de l'information comptable) : le rôle et la place de la fonction finance au sein de la collectivité. Cela renvoie au type d'organisation que la collectivité entend promouvoir, étant entendu que le niveau de maturité de la fonction finance diffère sensiblement d'une collectivité à l'autre.

Afin d'appréhender et qualifier le niveau de maturité, et ce faisant l'ambition et les objectifs que souhaite se donner la collectivité, le chemin restant à parcourir, on peut recourir à un modèle d'analyse basé sur quatre niveaux :

Niveau 1 : une fonction finance basique

Ce 1^{er} niveau concerne principalement les collectivités locales et leurs groupements de petite taille, qui, sans doute, ne seront pas les premiers concernés par l'expérimentation. La fonction finance est basique, souvent confondue au service comptable, lui-même doté d'un effectif réduit et principalement chargé de l'exécution des recettes et dépenses. Ce service peut exercer d'autres missions non directement liées à la fonction finance, telles la commande publique, voire la gestion de la paie quand celle-ci n'est pas externalisée au centre de gestion. Les budgets de fonctionnement et d'investissement demeurent modestes ; les manuels des procédures sont peu étoffés. Le rôle du comptable du Trésor y est

souvent essentiel, notamment lors de la phase de préparation et de clôture budgétaires. Pour autant, ces collectivités ne doivent pas se penser à l'écart du mouvement de certification, et ce faisant, d'amélioration de la gestion publique locale, et ce, pour au moins deux raisons. D'une part, parce que taille démographique faible ne rime pas systématiquement avec budget faible et opérations et flux financiers peu importants : on pense par exemple aux communes touristiques surclassées qui gèrent des budgets très conséquents, sont engagées dans de nombreuses opérations en direct ou via des entités externalisées (régies, SEML...). D'autre part, parce que les schémas de mutualisation, qui très souvent font de la fonction finance un axe structurant, permettent aux collectivités concernées de bénéficier et/ou de se doter de nouvelles expertises.

Niveau 2 : une fonction finance en charge du contrôle

La fonction finance a principalement la charge de la gestion du cycle budgétaire et du respect des règlements comptable et financier. Elle est assez peu implantée au sein des directions opérationnelles, mais ces dernières peuvent accueillir des référents comptables le plus souvent opérationnellement rattachés à la direction des finances, elle-même intervenant lors des phases de préparation et de clôture budgétaire. Les relations entre la direction des finances et les directions opérationnelles sont principalement ciblées sur les

opérations de fin d'exercice, lors du rattachement des charges et produits, de l'analyse des restes à réaliser et des reports. Le dialogue de gestion est encore peu développé, l'organisation assez peu déconcentrée.

Niveau 3 : une fonction finance d'appui

La fonction finance est structurée autour des processus clés de la collectivité et est donc de ce fait insérée dans la vie de cette dernière. Des manuels de procédures (sectoriels et transversaux), des règlements financiers et budgétaires encadrent le cycle budgétaire. La direction des finances et les directions opérationnelles ont structuré un dialogue de gestion qui se matérialise par des outils de gestion partagés (par exemple en environnement AE/AP/CP) ; ces dernières sont souvent en charge d'une partie importante des opérations de la chaîne comptable, pouvant aller jusqu'aux opérations de pré-mandatement. De ce fait, l'organisation est déconcentrée.

Niveau 4 : une fonction finance stratégique

La fonction finance est structurée et fortement déconcentrée, dotée d'outils d'analyse partagés par l'ensemble des directions, évoluant dans un environnement fortement informatisé et en voie

de digitalisation. Une direction ou des fonctions de contrôle interne, voire d'audit interne, ont été créées. Les directions opérationnelles sont autonomes, que ce soit en matière budgétaire, R.H. ou de commande publique ; elles sont étroitement associées aux grandes décisions financières. La direction des finances évolue dans une logique partenariale clients/fournisseurs.



Le niveau de maturité de la fonction finance constitue un élément important à prendre en compte dans le processus et le rythme de déploiement de la démarche de certification des comptes et des chantiers associés. De ce fait, une réflexion menée par l'Exécutif et la direction générale sur le rôle, les missions et l'offre de services d'une fonction finance, sur l'articulation et le dialogue entre la direction des finances et les directions opérationnelles devra être menée afin que l'ensemble des directions et agents puissent contribuer à la sécurisation de la production des politiques publiques locales, et de ce fait, à la fiabilisation de la qualité de l'information comptable financière. ■

À propos de la certification, GFP a publié :

- Un dossier spécial « La certification et la transparence des comptes publics », n°5-2016, pp.4-45.