

INSPECTION GENERALE

Exemplaire n°

RAPPORT
ETUDE SUR LA DÉMARCHE DE CERTIFICATION DES COMPTES

- Janvier 2017 -

N° 16-12-02

Rapporteurs :

[.....]

[.....]

[.....]

[.....]

SOMMAIRE

NOTE DE SYNTHÈSE	2
INTRODUCTION	3
1. LA DÉMARCHE DE CERTIFICATION DES COMPTES	6
1.1. Une feuille de route exigeante	6
1.1.1. Les cibles prioritaires	6
1.1.2. Des engagements conjoints de la Ville et du comptable public	7
1.1.3. Les 22 actions à mettre en œuvre pour préparer le palier 2017	9
1.2. Les acquis au seuil de la phase d'expérimentation	10
1.2.1. Les réalisations visant à la maîtrise du cadre de préparation à la certification	10
1.2.2. Les travaux sur les immobilisations et le bilan d'ouverture	11
1.2.3. La fiabilisation des autres processus comptables.....	13
1.2.4. Les évolutions impactant les fonctions financières	17
1.2.5. La constitution d'une base documentaire à l'attention du certificateur	19
2. ALLER VERS LA CERTIFICATION : LES PERSPECTIVES	21
2.1. Les enjeux de la certification	21
2.1.1. La fiabilisation des comptes.....	21
2.1.2. Au-delà de la régularité comptable	21
2.1.3. La piste d'audit	22
2.1.4. La base organisationnelle de la maîtrise des risques comptables et financiers.....	23
2.2. La fonction d'audit interne comptable et financier	24
2.2.1. Exigences et positionnement	24
2.2.2. Suites données à la CSCF de 2012 et perspectives ouvertes par la CSCF 2015.	26
3. RENFORCER LES PRÉOCCUPATIONS DE CONFORMITÉ ET DE QUALITÉ	32
3.1. Généraliser la démarche de maîtrise des risques en partant de l'objectif de certification	32
3.1.1. Un référentiel méthodologique réutilisable au-delà de la sphère comptable et financière.	32
3.1.2. La certification nécessite la mise en œuvre de la maîtrise des risques comptables et financiers dans l'ensemble des processus métiers	33
3.1.3. Consolider la certification dans la durée par le déploiement d'un processus de maîtrise des risques à partir des directions transverses dans un premier temps	34
3.2. Accompagner le déploiement de la maîtrise des risques	36
3.2.1. Perfectionner la fonction d'audit interne à partir de l'audit interne comptable et financier	36
3.2.2. Évaluer la maturité du dispositif de gestion des risques	38
3.2.3. Un schéma d'organisation du contrôle interne comptable et financier fondé sur la coopération entre la DFA et les autres directions	39
LISTE DES RECOMMANDATIONS	42
LISTE DES ANNEXES	44

NOTE DE SYNTHÈSE

En 2001, l'obligation faite à l'État de faire certifier ses comptes a ouvert la voie d'une généralisation de cette démarche parmi les organisations publiques, dont les collectivités territoriales pourraient être le dernier stade si l'expérimentation voulue par la loi NOTRÉ du 7 août 2015 s'avère concluante.

La Ville de Paris s'est portée en avant de ce mouvement en commençant à préparer, dès 2008, la certification de ses comptes. Un travail avec le comptable public a permis d'envisager une évolution progressive des outils et méthodes comptables et financiers pour répondre aux attentes d'un certificateur.

Beaucoup a été fait et les huit années écoulées depuis lors ont mis la collectivité en capacité de se porter candidate à l'expérimentation en maîtrisant suffisamment son projet pour se rapprocher de l'objectif dans le calendrier fixé par la loi. Les principaux risques comptables et financiers ont été recensés, des plans d'action sont définis et progressent dans leur réalisation. Il est possible d'achever leur mise en œuvre pour l'engagement dans l'exercice d'expérimentation.

Celui-ci va faire entrer le projet de 2008 dans une phase déterminante qui nécessitera une organisation élargie à l'ensemble des directions de la Ville : les travaux restant à mener ne pourront aboutir sans leur mobilisation effective. Elles devront s'attacher à la production d'outils de maîtrise des risques comptables et financiers qui débordera rapidement au-delà de la sphère d'action de la DFA. Le certificateur attend qu'un plan de contrôle interne s'applique à tous les processus en lien avec les cycles comptables et qui sont à l'origine de dépenses ou recettes réelles ou potentielles.

La direction des finances et des achats aura le rôle de chef de projet. Elle devra accroître les moyens qu'elle consacre à l'objectif de certification pour achever dans les temps les travaux qui lui restent à réaliser et afin d'être en capacité de tracer pour l'ensemble de la Ville les grandes lignes de l'organisation à mettre en place, et des actions à mener, par un réseau des responsables de maîtrise des risques des directions qui reste à créer. La fonction d'audit interne comptable et financier, définie dès 2013, devra accompagner le cheminement vers la certification dès le début de l'expérimentation.

L'organisation ainsi constituée devra être pérennisée pour répondre à la récurrence annuelle de la certification ; elle impliquera en effet une révision périodique des plans de maîtrise des risques et du contrôle interne en découlant.

Le contrôle interne appliqué aux opérations, ce qui relève de risques « métier », entre en correspondance avec les préoccupations comptables et financières, lesquelles sont une traduction de l'activité générale. Les outils développés dans l'objectif de la certification (description de processus, guides de procédure, plans d'action, organigrammes fonctionnels) fourniront la base d'une méthodologie à étendre au-delà de la maîtrise des risques comptables et financiers. Le bénéfice principal à attendre de la certification est le décloisonnement des approches financières et opérationnelles.

L'organisation de la maîtrise des risques est donc appelée à se développer sur la base des efforts mis en œuvre pour la certification. Le contrôle interne comptable et financier s'intégrera à la maîtrise des risques de la collectivité comme une composante importante, en liaison avec les autres.

L'évolution de ce dispositif devra être évaluée avec l'utilisation d'outils permettant d'en mesurer la maturité alors que des audits réguliers permettront de préparer la venue du certificateur en éprouvant la solidité du contrôle interne comptable et financier de la collectivité.

INTRODUCTION

Dans le cadre de son programme annuel 2016, la Maire a demandé à l'Inspection générale d'étudier les processus de cartographie des risques et de contrôle interne au sein de la Ville de Paris. Une lettre de mission du 9 juin 2016 a défini ses attentes (annexe 1).

La question de la certification des comptes posée par la lettre de mission est apparue suffisamment importante et prioritaire pour lui consacrer le présent rapport particulier. Les principaux constats et recommandations de ce dernier sont repris de manière synthétique dans le rapport général portant sur la cartographie des risques et le contrôle interne produit simultanément (n° 16-12-01).

Cette étude intervient également à la suite d'un examen de gestion du processus d'audit interne au sein de la collectivité parisienne par la chambre régionale des comptes d'Ile-de-France (CRC) dont les observations, rendues définitives en février 2016, ont été présentées au Conseil de Paris de mai 2016. Sa sixième recommandation suggère d' « *utiliser le projet de préparation de la certification des comptes comme domaine prioritaire de mise en conformité de l'IGVP avec les normes professionnelles et constituer un pôle de compétence spécialisé dans l'audit comptable et financier.* »

L'obligation de certification des comptes des administrations publiques a été introduite en 2001 par la LOLF pour les comptes de l'État, dont le premier exercice présenté au certificateur était celui de l'année budgétaire 2006. Le législateur a ensuite imposé cette mesure aux établissements publics nationaux, puis aux organismes de sécurité sociale, aux universités et aux hôpitaux, selon un déploiement et un phasage variables mais il s'agit d'un processus aujourd'hui largement engagé pour toutes ces institutions.

L'intérêt de l'extension de la démarche de certification aux collectivités territoriales est depuis lors communément admise pour ses retombées positives sur la qualité des comptes publics et la loi portant nouvelle organisation territoriale de la République (NOTRe) du 7 août 2015 amorce ce processus en confiant à la Cour des comptes, 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 groupements¹. À l'issue de celle-ci, l'obligation de certification pourrait leur être imposée par la loi en fonction de critères de taille et de masse budgétaire.

¹ Article 110 de la loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République :

« 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. Le ministre chargé des collectivités territoriales et celui chargé des comptes publics se prononcent sur les candidatures sur avis du premier président de la Cour des comptes.

Une convention est conclue entre le premier président de la Cour des comptes et l'exécutif de la collectivité territoriale ou du groupement de collectivités territoriales participant à l'expérimentation, après avis des ministres chargés des collectivités territoriales et des comptes publics. Elle en définit les modalités de mise en œuvre et précise notamment les acteurs chargés de cette certification expérimentale et les moyens qui l'accompagnent. La Cour des comptes, en liaison avec les chambres régionales des comptes, peut, dans ce cadre, réaliser ou non ces travaux de certification.

L'expérimentation fait l'objet d'un bilan intermédiaire au terme des trois ans mentionnés au premier alinéa,

L'ambition d'intégrer la Ville de Paris parmi les premières collectivités territoriales à se soumettre à ce principe a été exprimée dès 2008 par le Maire de Paris² en demandant la réalisation d'un audit conjoint sur ce thème par l'Inspection générale de la Ville de Paris et le Pôle national d'audit de la Direction générale des finances publiques. La mission constituée à cet effet a remis, en septembre 2009, un rapport qui précise les attentes des certificateurs et détermine les principaux travaux à réaliser pour aller vers la certification des comptes.

Un travail commun s'est alors engagé sur cette base entre les services de la Ville et la Direction Régionale des Finances publiques d'Ile-de-France et du Département de Paris (DRFiP) pour la production d'un cadre de référence de la maîtrise des risques comptables et financiers et d'un plan d'action détaillé en 28 fiches comprenant 84 dispositifs à mettre en œuvre jusqu'en 2015. Ces travaux déterminent la marche à suivre vers la certification des comptes et ont été annexés, en 2012, à une première convention de services comptables et financiers (CSCF) confirmant l'engagement de la Ville de Paris et la DRFiP à collaborer dans cette voie.

Trois ans plus tard beaucoup avait été fait, mais il restait encore de nombreuses actions à achever ou approfondir. Les avancées réalisées permettant toutefois d'envisager la préparation d'un exercice de certification qui s'ouvrirait dès 2017, c'est dans cet objectif qu'une seconde CSCF a été conclue en 2015 en actualisant tant le cadre de référence que le plan d'action.

La Ville de Paris s'est officiellement portée volontaire pour l'expérimentation nationale le 30 juin 2016 et sa candidature a été retenue³. De janvier 2017 à mai 2018, les juridictions financières réaliseront un diagnostic global d'entrée des collectivités concernées par l'expérimentation, sur la base de leur comptabilité et de leurs pratiques locales, par l'examen des comptes 2016, et la Cour des comptes établira sur cette base un bilan intermédiaire en vue de la signature de conventions précisant les modalités de mise en œuvre, les intervenants et les moyens de l'expérimentation avec chacune des collectivités retenues.

Sous réserve des orientations qui seront arrêtées par la Cour des comptes, le diagnostic d'entrée dans l'expérimentation réalisé de 2017 à mi-2018 sera suivi d'un diagnostic Hélios⁴ puis de diagnostics de comptes 2018/2019, notamment ciblés sur tous les processus à risques de chaque collectivité.

L'expérimentation proprement dite débutera au cours du second semestre 2018 et durera cinq ans. Après deux années de préparation et d'évaluation, un commissaire aux comptes

puis d'un bilan définitif au terme de huit ans à compter de la promulgation de la présente loi. Ces bilans font l'objet d'un rapport du Gouvernement, qui le transmet au Parlement, avec les observations des collectivités territoriales et des groupements concernés et de la Cour des comptes. »

² La Maire de Paris a repris cet objectif pour l'actuelle mandature en confiant à l'adjoint chargé des finances, dans la feuille de route qu'elle lui adresse le 16 mai 2014, la responsabilité d'assurer « la première certification des comptes d'une collectivité locale française, celle de la Ville de Paris, en 2017, dans le sillage de la démarche entreprise par l'État et la Sécurité Sociale. ».

³ Le site de la Caisse des dépôts et consignations LOCALTIS a publié le 14 novembre l'information suivante : *Sur avis de la Cour des comptes, le gouvernement a désigné 25 collectivités et groupements qui participeront jusqu'à 2023 à l'expérimentation de la certification des comptes prévue par la loi NOTRe. Parmi ces pionniers figurent Paris, Toulouse métropole, la région des Pays de la Loire, mais aussi de petites communes (Fournels, commune de moins de 400 habitants en Lozère), et six départements dont le Rhône.*

⁴ Application informatique de la direction générale des Finances publiques dédiée à la comptabilité du secteur local, ce diagnostic devrait être facilité par l'opération de même type réalisée pour la certification des établissements hospitaliers.

choisi par appel d'offres réalisera des "certifications préparatoires", sur les comptes des exercices 2020, 2021 et 2022. La loi prévoit que le bilan définitif national de l'expérimentation soit fait en 2023, qui pourrait être la première année dont les comptes relèveraient d'une obligation de certification si la loi évolue en ce sens.

Les années d'expérimentation permettront donc de préciser la démarche et les points d'attention des commissaires aux comptes et, en retour, les collectivités pourront s'attacher à lever progressivement les réserves qui seront probablement associées aux décisions de certification préparatoires. Cette logique d'amélioration continue vise à être en capacité de répondre positivement aux exigences du premier exercice soumis à la certification obligatoire.

La mission s'est appuyée sur plusieurs sources : entretiens avec des responsables politiques et administratifs de la Ville, documentations des démarches déjà engagées, parangonnage dans des entités de la sphère publique et questionnaire aux directions de la Ville.

Le rapport est articulé en trois parties : un état des lieux de la démarche en cours, les perspectives ouvertes par le fait de se diriger vers la certification, enfin une ouverture sur la nécessité de renforcer plus largement les préoccupations de conformité et de qualité induites par la certification des comptes. Cette dernière partie établit un lien avec le rapport général avec lequel elle partage certains développements.

1. LA DÉMARCHE DE CERTIFICATION DES COMPTES

1.1. Une feuille de route exigeante

La mission conduite conjointement par l'IGVP et le pôle national d'audit de la DGFIP en 2009, pour déterminer les conditions d'une progression vers la certification des comptes de la collectivité parisienne, avait préconisé la mise en place d'actions en indiquant que certaines avaient un caractère structurant, alors que d'autres, de nature spécifique, pouvaient être traitées de manière individualisée.

Les actions structurantes étaient jugées incontournables. Leur mise en œuvre conditionne l'atteinte de l'objectif de certification. Trois axes majeurs étaient mis en avant :

- se doter d'une architecture susceptible de porter le projet de certification : instituer une structure de suivi et pilotage et disposer d'un plan d'action ;
- se doter d'une méthodologie adaptée et réaliste pour la justification des bilans d'ouverture avec la reconstitution des actifs et des inventaires ;
- engager le déploiement du contrôle interne au sein des services de la collectivité, condition première de la qualité comptable aux yeux du certificateur.

1.1.1. Les cibles prioritaires

Des cibles prioritaires ont été dégagées sur la base des recommandations de ce rapport.

Tableau 1 : Risques majeurs pour la certification des comptes parisiens déterminés en 2009

Thématiques	Risques majeurs
1 Immobilisations	- Immobilisations inscrites au bilan non représentatives de la réalité de la situation patrimoniale de la Ville (réalité, exhaustivité, évaluation....). - Incapacité à maintenir dans le temps un bilan certifiable (procédures inadaptées) - Capacité limitée à traiter les opérations patrimoniales du fait de règles complexes et diffuses.
2 Immobilisations financières	- Incohérence entre les enregistrements comptables et la réalité des investissements en termes de participations financières - Perte de ressources financières pour la Ville dues au non recouvrement des prêts accordés aux partenaires dont certains bénéficient de différés de remboursement sur plusieurs années.
3 Dettes financières	Bilan d'ouverture insuffisamment documenté.
4 Subventions	Irrégularité de la dépense de subvention et méconnaissance des risques juridiques et financiers encourus par la Ville dans ce cadre (financement non autorisé, absence d'intérêt local, association transparente,...).
5 Engagements hors bilan	Méconnaissance des engagements significatifs de la collectivité susceptibles de l'exposer financièrement.
6 Commande publique	Capacité limitée à traiter les opérations du fait de la non-diffusion de règles homogénéisées et d'une organisation décentralisée.
7 Stocks	Défaut d'enregistrement des stocks dans les états financiers.
8 Recettes fiscales	Dotations et recettes fiscales partiellement prises en compte sur l'exercice.
9 Rattachements	Résultat annuel de la section de fonctionnement erroné du fait du non-respect de la séparation des exercices (surévaluation / sous-estimation du résultat).

Source : DFA

Antérieure à la conclusion de la CSCF, qui ne la recouvre pas entièrement en raison de son caractère partenarial, la liste du tableau ci-dessus a connu des ajustements au fil du temps et permis d'obtenir des résultats significatifs sur plusieurs des thématiques ainsi mises en avant. Elle répartit les risques à maîtriser en neuf grands domaines qui structurent les objectifs à atteindre pour 2017.

1.1.2. Des engagements conjoints de la Ville et du comptable public

L'engagement commun de la collectivité et du comptable en 2012, à travers la conclusion d'une convention relative à la préparation de la certification des comptes parisiens, renouvelée en 2015, a repris une grande partie de cette feuille de route dans un plan d'action, en la détaillant et en fixant des échéances de réalisation étalées jusqu'en 2017.

L'objet de la CSCF est d'en préciser les modalités et de définir les responsabilités et engagements de l'ordonnateur et du comptable, elle ne recouvre donc pas la totalité des cibles prioritaires, reflète la cartographie des risques propre à la collectivité, mais intègre des objectifs plus larges.

L'article 1^{er} indique que : « *la Collectivité parisienne et la Direction régionale des finances publiques souhaitent s'engager dans la voie de l'amélioration de la qualité comptable pour se préparer, à terme, à la certification des comptes parisiens, qu'il s'agisse des comptes produits par l'ordonnateur ou le comptable public. L'objet de la présente convention est de décrire les actions à court, moyen et long terme convenues en commun afin de créer les conditions favorables à l'atteinte de cet objectif.* »

Les trois axes majeurs dégagés par le rapport conjoint de 2009 structuraient ces engagements :

- ◆ L'établissement d'un dispositif de maîtrise interne des risques comptables et financiers a donné lieu à une organisation impliquant les deux entités avec la création d'instances spécifiques de pilotage et suivi.

Le suivi du plan d'action de la convention et la mise à jour des plannings en fonction de l'avancement effectif des chantiers a été confié à :

- un comité de pilotage (COPIL) annuel avec la participation de l'adjoint aux finances, le comptable public et un représentant de la CRC IDF. Il définit la stratégie et valide le calendrier annuel ;
- un comité de suivi trimestriel⁵ (COSUI), présidé par le chef du pôle secteur public local de la DRFiP et le Directeur des finances de la Ville, assure le suivi des travaux et des livrables et la validation des livrables ;
- Des instances de travail et de partenariat sur des thématiques diverses : groupes de travail internes à la collectivité (engagement hors bilan, provisions pour risques, immobilisations financières) ou communs avec le comptable public (immobilisations, provisions sur créances).

Chaque partenaire est responsable de son organisation interne de pilotage du projet.

La Sous-direction de la comptabilité (SDC) de la Direction des finances et des achats, dotée d'une mission dédiée à la certification au sein du Service de l'expertise comptable, a été placée au centre du dispositif opérationnel pour la collectivité. La DRFiP a parallèlement

⁵ Il a été précisé à la mission que le COSUI ne s'était pas réuni depuis mai 2015, après une période de vacance du poste de responsable du Pôle gestion publique secteur public local DRFiP et en raison d'interrogations sur la certification, levées par le COPIL réuni en mai 2016 qui a acté le principe de candidature à l'expérimentation.

confié la responsabilité de ce dossier à la Division certification des comptes et comptabilité du Pôle gestion publique, secteur public local. Ces services sont chargés du pilotage du renforcement du contrôle interne et sont les interlocuteurs des auditeurs en matière de contrôle interne.

◆ La justification des bilans d'ouverture nécessitait des travaux importants :

L'accent a été initialement mis sur les actions permettant de reconstituer le patrimoine de la collectivité dans le cadre du bilan d'ouverture en fiabilisant l'état des immobilisations immobilières et financières, pour l'actif, et les obligations de la collectivité sous forme d'endettement ou de provisions à constituer :

- assurer l'assiette physique de l'inventaire, base de l'inventaire comptable, et déterminer l'interaction entre l'inventaire physique et l'inventaire comptable : équivalence « un pour un » ou globalisation au sein de fiches présentées par nature comptable et direction ;
- déterminer la valeur nette comptable des biens en établissant d'abord leur valeur historique, afin de pouvoir ensuite l'actualiser en comptabilisant, le cas échéant, des adjonctions et / ou des amortissements et assurer la transmission au comptable public afin de lui permettre de tenir son état de l'actif ;
- fiabiliser l'inventaire des immobilisations financières, essentiellement les prêts à remboursement différé liés à des opérations immobilières ;
- recenser et appliquer des règles de gestion pour les provisions destinées à couvrir les risques de la collectivité, en matière contentieuse, financière ou de ressources humaines.

Parallèlement la sincérité comptable du résultat devait être renforcée avec l'amélioration du respect de l'annualité budgétaire par le rattachement des crédits à l'exercice, mais aussi par la fiabilisation de la comptabilité d'engagement. Des procédures plus rigoureuses ont été mises en place :

- abaissement progressif des seuils de rattachement⁶ ;
- processus plus précis d'opérations de fin d'exercice ;
- apurement progressif des comptes d'imputation provisoire des recettes ;
- application rigoureuse de la comptabilité des engagements.

◆ La démarche de maîtrise des risques comporte la cartographie des risques et les plans d'action de contrôle interne qui en découlent ainsi que la conception de guides et fiches de procédures.

Des travaux ont été réalisés pour établir les cartographies des risques comptables et financiers au sein de directions pilotant des processus clés dans la démarche : opérations pour comptes de tiers (DVD), grands travaux (DPA), RSA (DASES), Facil'familles (DASCO), subventions aux associations (DAC).

À partir de 2014, les travaux ont été recentrés sur des processus relevant plus directement de la direction des finances : immobilisations, engagements hors bilan, provisions.

La prise en charge des risques cartographiés est effectuée par trois types de réponses :

- contrôle intégré dans le système d'information (SI) ;

⁶ Les seuils d'exonération de rattachement des charges ont été réduits de 100 000 € pour la commune et 50 000 € pour le département à 3 000 € pour les deux collectivités.

- réorganisation partielle d'un service ou découpage des tâches plus précis entre deux services ;
- transfert des tâches à risque vers des personnes spécifiquement formées et davantage en situation de responsabilité.

Pendant cette période, les évolutions du SI visant à la dématérialisation progressive des échanges entre ordonnateur et comptable ainsi qu'à la dématérialisation des achats⁷, qui contribue à la fiabilisation de la dépense, ont introduit une gestion plus rigoureuse tout en donnant une plus grande visibilité sur les actes de gestion et améliorant le dispositif de maîtrise des risques.

L'objectif de qualité comptable s'est également traduit par des évolutions significatives de la fonction :

- centralisation des liquidations et du mandatement dans des centres de services partagés (CSP) comptables ; harmonisation et formalisation des procédures de liquidation ; séparation des tâches entre l'amont et l'aval afin de renforcer le contrôle interne ; professionnalisation des équipes et rationalisation des procédures ;
- mise en place d'une gestion centralisée et fiabilisée de la base des tiers, en dépenses et recettes ;
- passage à la dématérialisation globale des pièces jointes en dépenses et en recettes ; fiabilisation de leur production et intégration des contrôles inhérents au protocole d'échange avec le comptable.

La démarche a été accompagnée de la mise en place d'éléments de contrôle interne budgétaire (CIB) visant à assurer la maîtrise du risque de prise d'engagements supérieurs aux crédits votés dans une logique de conformité et de soutenabilité. Il s'appuie sur le respect de l'obligation de tenir une comptabilité d'engagement et la qualité de la prévision budgétaire pluriannuelle, annuelle et infra-annuelle⁸.

1.1.3. Les 22 actions à mettre en œuvre pour préparer le palier 2017

La CSCF 2015 réaffirme les axes de la précédente en insistant sur la fiabilisation du bilan d'ouverture et la déclinaison du dispositif de contrôle interne. Elle relance le plan d'action en l'actualisant et en le précisant. Comme dans la précédente convention, les pilotes et contributeurs de chaque action sont désignés en répartissant les efforts à fournir entre les services de l'ordonnateur et ceux du comptable. Le cadre organisationnel de pilotage et de suivi de la convention est reconduit.

⁷ Cette évolution intègre la mise en œuvre du web achat qui permet la commande des fournitures en ligne ; la constitution d'une base unique des fournisseurs de la collectivité qui permet, entre autres, le contrôle des montants acquis auprès de chaque entité ; la carte achat qui autorise la dématérialisation des petites régies d'avance ; le parapheur électronique qui fiabilise la chaîne de validation de la commande (cf. : 1.2.4).

⁸ Une bonne prévision annuelle permet d'adapter l'autorisation budgétaire aux besoins réels de la collectivité, en particulier en matière de dépenses obligatoires ou inéluctables, et de limiter les risques de contournements divers de la norme. La prévision pluriannuelle permet de garantir que les engagements pris aujourd'hui ont des conséquences mesurables sur les exercices suivants. La prévision infra-annuelle permet d'adapter en cours d'année les engagements pris au regard des crédits disponibles et donc de hiérarchiser les décisions de dépense.

Le préambule de cette seconde version rappelle l'objectif d'un premier exercice de certification des comptes à compter de 2017⁹, elle fait de cette échéance un palier d'exécution du plan de fiabilisation des comptes. Elle présente 22 actions à mettre en œuvre avant la fin de l'année 2017. Les objectifs y sont plus détaillés que dans la précédente convention tout en étant plus accessibles : ils correspondent en général à des mesures de contrôle interne associées à des livrables décrits de façon précise. Elle fixe un horizon de court et moyen terme qui laissent ouverts les engagements de plus long terme inscrits dans la convention de 2012 dont les axes sont repris¹⁰ et déclinés en un plan d'action en trois parties : le cadre général de la préparation à la certification, les actions de fiabilisation de l'actif immobilisé et la fiabilisation des autres processus.

Elles se traduisent par la production planifiée jusqu'en 2017 de livrables pour une progression régulière validée par le comité de suivi trimestriel : guides et fiches de procédures interne ou externe et fiabilisation des comptes (études et définition de règles et méthodes, travaux d'ajustement et de régularisation avec le comptable).

1.2. Les acquis au seuil de la phase d'expérimentation

La CSCF signée en 2015 visait à mettre les fonctions comptables et financières en capacité de satisfaire à un exercice de certification en 2017, cet objectif était rattaché à l'article 110 de la loi NOTRe, confiant à la Cour des Comptes la responsabilité d'en définir les règles. Celles-ci se sont traduites par la suite dans un processus expérimental qui repousse ce premier exercice à l'année 2020.

De ce fait, le «palier 2017», qui vise à la réalisation complète du plan d'action annexé à la convention, est devenu le cadre à partir duquel le diagnostic d'ouverture de la période d'expérimentation sera établi. Au-delà de ce que prévoyait la CSCF, il faudra aussi tenir compte des modifications intervenues de manière plus générale dans l'organisation de la maîtrise des risques de la collectivité et des évolutions de la gestion comptable et financière.

1.2.1. Les réalisations visant à la maîtrise du cadre de préparation à la certification

Le plan d'action de la CSCF prévoyait la mise en œuvre du contrôle interne dans les systèmes d'information, avec en particulier la réalisation d'une cartographie des applications financières et comptables, des précisions sur les habilitations et la mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne associé. Les documents correspondants ne sont

⁹ Article 1^{er} : « La Collectivité parisienne et la Direction régionale des finances publiques souhaitent poursuivre sur la voie d'une amélioration de la qualité comptable pour se préparer, à terme, à la certification des comptes parisiens. L'objet de la présente convention est de décrire les actions de court et moyen terme convenues en commun afin de créer les conditions favorables à l'atteinte de l'objectif que constitue le "Palier 2017" »

¹⁰ ARTICLE 3 : LA POURSUITE DES ACTIONS DE LA PRÉCÉDENTE CONVENTION

Les axes de la précédente convention sont réaffirmés.

Dans son rapport d'octobre 2013 intitulé « Les finances publiques locales », la Cour des Comptes a rappelé la nécessité pour les collectivités territoriales de renforcer la qualité et la fiabilité de l'information financière locale. Ces objectifs sont repris par l'article 110 de la loi NOTRe. Dans ce contexte, la nécessité de mettre en place une politique de gestion des risques et un contrôle interne est encore renforcée en ce qu'elle permet d'identifier et d'évaluer les risques potentiels qui fragiliseraient la production d'un service de qualité, et ce faisant, de dimensionner les dispositifs préventifs et les procédures visant à sécuriser la production des services publics.

pas totalement finalisés mais des progrès notables peuvent être actés sur la description des applications métiers qui déversent dans ALIZE, en particulier sur les recettes. La documentation des habilitations sur les applications comptables est planifiée pour le dernier trimestre 2016.

Le contrôle interne financier devait être mis en œuvre avec des actions propres au comptable et la production de guides par l'ordonnateur. À la fin du premier semestre 2016, la moitié d'entre elles ont été réalisées et l'objectif de départ reste à portée sur la durée de la convention.

La CRC d'île de France a engagé en mai 2014 un examen de gestion des collectivités parisiennes, destiné à la préparation de la certification de ses comptes, en actualisant des constats et recommandations relatives à la fiabilité des comptes et au contrôle interne comptable et financier formulés dans un rapport de 2011.

La lettre de clôture de cet « *examen de la gestion du contrôle interne comptable et financier de la Ville de Paris* », adressée par le Président de la CRC à la Maire de Paris le 2 août 2016, indique « *L'environnement de contrôle a nettement progressé* » tant en matière d'engagement déontologique que de transparence sur les conséquences financières des décisions de gestion.

Il ajoute que l'évaluation des risques et la sélection des activités de contrôle sont liées à la poursuite du travail de cartographie et de documentation des processus métier. Il précise que, faute de dispositifs adaptés aux risques de comptabilisation inhérents à la spécificité de ses opérations et de leur mode de réalisation, la collectivité ne pourra disposer d'un contrôle interne efficace. L'extension du dispositif de contrôle interne aux directions opérationnelles apparaît donc comme un point essentiel de vigilance.

Un autre point sensible est mentionné s'agissant du système d'information : si l'adoption d'ALIZE apporte les avantages d'un outil de comptabilité d'engagement standardisé, de nombreuses interfaces le relient à des applications « métier » pour lesquelles une démarche de maîtrise des risques reste à mener.

La CRC formule une appréciation positive sur le dispositif de préparation de la certification créé par la CSCF en estimant que le pilotage de la démarche est affirmé. Elle suggère d'établir, dans le futur, une échelle de maturité du processus de contrôle interne visant à apprécier son déploiement au sein de chacune de ses directions.

1.2.2. Les travaux sur les immobilisations et le bilan d'ouverture

La CSCF précisait : « *La base Patrimoine est le projet de référence en matière d'inventaire physique des biens immobiliers. Il convient d'assurer l'exhaustivité des données qu'elle contient et de permettre son interaction avec l'inventaire comptable.* »

Dans ce cadre un premier dispositif visait à assurer l'exhaustivité de la Base Patrimoine, en corroborant ses données avec les données du cadastre, les données conservées par la section de l'inventaire de la Direction de l'Urbanisme, et les inventaires de la Direction du Logement et de l'Habitat.

Un second dispositif visait à gérer l'interaction avec l'inventaire comptable, soit notamment quatre attributs supplémentaires: le budget affectataire, la destination comptable du bien, la situation au regard des notions de contrôle et de propriété, l'origine de propriété (cas des dons et legs).

Un troisième dispositif visait à déterminer les modalités de communication entre inventaire physique (actuellement contenu dans la Base Patrimoine) et inventaire comptable (ALIZE).

Ce vaste chantier n'est pas achevé, mais une bonne partie du chemin a été faite et il est raisonnable de penser que le certificateur ne formulera pas de réserves lourdes sur ce

point essentiel. L'objectif est de justifier 30 milliards d'euros figurant au bilan des actifs de la collectivité avec 100 000 fiches immobilisations. Les ordres de grandeur à prendre en compte sont significatifs du travail à accomplir.

Des diagnostics et des fiches ont été faits, des guides ont été rédigés et des formations réalisées, permettant une clarification des actions à mener au sein des directions opérationnelles pour poursuivre le travail de recensement et de classification des immobilisations physiques.

- Un guide relatif à la gestion des immobilisations (actif immobilisé hors immobilisations financières) décrit le processus d'inventaire comptable de l'ordonnateur précise les concepts utilisés, donne les objectifs à atteindre et précise les actions à mettre en œuvre alors que des fiches fixent les procédures à suivre pour différentes tâches. La cartographie du processus met en exergue les risques inhérents à chaque étape de gestion et identifie les dispositifs de contrôle interne déployés.
- Un groupe de travail piloté par le secrétariat général œuvre à faire converger les SI immobiliers existant à la Ville pour faire le lien entre les applications Manip (DU), Patrimoine (DPA) et Alizé (DFA) pour disposer d'une vision unique et exhaustive de l'inventaire physique (terrains et bâtiments) des collectivités parisiennes.
- Un réseau de correspondants « immobilisations » se constitue progressivement avec les directions de la collectivité. L'inventaire comptable des immobilisations est centralisé à la DFA, qui effectue les contrôles nécessaires à leur validation. Les flux sont aujourd'hui traités dans un cadre qui sécurise leur inscription comptable.
- En revanche, le recensement du stock des actifs immobilisés apparaît plus complexe : l'exhaustivité des données n'est pas atteinte, le recensement des biens relevant de compétences partagées ou pour lesquelles on dispose de peu d'historique (parcs interdépartementaux, cités scolaires, universités...) progresse très lentement. La valorisation des actifs historiques sera un travail de longue haleine (œuvres d'arts, bâtiments...).

Pour ce qui relève des immobilisations financières, un guide de contrôle interne relatif à leur gestion a été rédigé en 2015 : il précise les notions, décrit les procédures et les dispositifs de contrôle interne et de maîtrise des risques. La DFA effectue, en partenariat avec la DLH, un recensement des prêts à remboursement différé, parfois jusqu'à 50 ans, associés à des opérations de logement social, pour en connaître les incidences budgétaires futures et disposer des pièces justificatives. Les trois-quarts de ces données sont déjà collectées. Ce travail sécurisera les droits de la collectivité lorsque ces immobilisations génèrent des dividendes, des intérêts sur prêts et des créances ou doivent donner lieu à remboursement. Il peut être relié avec le plan d'action relatif aux recettes de fonctionnement abordé plus loin.

Un travail sur les stocks de biens mobiliers restera à mener à partir d'un système d'information encore hétérogène. La démarche de maîtrise des risques sur ce type d'immobilisations devra être menée à bien avec une implication forte des directions opérationnelles.

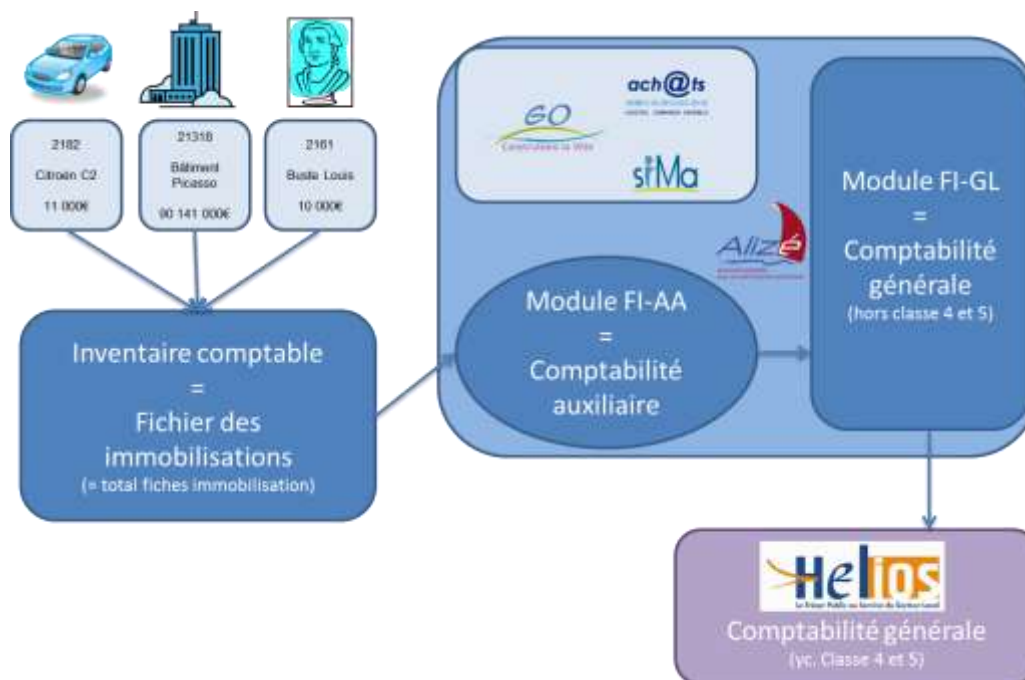
Plusieurs chantiers restent ouverts et témoignent de la vitalité de la démarche d'amélioration du suivi et de comptabilisation des immobilisations :

- la nouvelle granularité des fiches immobilisations ;
- un groupe de travail relatif aux mises en service et aux intégrations (basculer des immobilisations en cours vers les immobilisations définitives) ;
- les travaux menés avec les TAM sur l'inventaire des matériels roulants ;
- les travaux d'ajustements avec le comptable sur les comptes d'immobilisations et un groupe de travail avec la direction de l'urbanisme pour explicitation des écarts ;

- les travaux d'apurement des comptes immobilisations (sortie des biens de faible valeur et réflexion sur les biens anciens totalement amortis).

L'aboutissement des travaux relatifs aux inventaires permettra d'effectuer des transferts de données par le protocole Indigo Inventaire pour le traitement automatisé de l'inventaire comptable par la DRFiP. Lorsque les échanges sur le flux seront effectifs, la prise en compte de l'historique en masse sera une opération lourde, et devra être suivie de mises à jour annuelles.

Figure 1 : Articulation de la comptabilité patrimoniale



Source : DFA-MCC Guide de Contrôle Interne Financier, Processus « Gestion comptable des immobilisations »

1.2.3. La fiabilisation des autres processus comptables

Les actions rattachées à la CSCF se sont traduites par une production nombreuse de documents d'analyse et de précisions sur les règles applicables associée à des formations. Des travaux d'inventaire et de vérification ont par ailleurs été menés pour compléter et mettre à jour la vision comptable de la gestion de la collectivité. Il reste cependant des domaines encore peu travaillés pour lesquels les années de préparation à la certification devront être mises à profit.

◆ Subventions

L'attribution des subventions a donné lieu à un travail appréciable de description des processus en jeu et de leurs implications juridiques et comptables, associé à une cartographie des risques donnant naissance à un plan d'action de contrôle interne comptable et financier qui reste toutefois à mettre en œuvre. Les documents correspondants ont été préparés et rédigés avec un prestataire spécialisé et l'appui des services de la DAC en 2014. Il sera nécessaire de le mettre à jour pour le traduire dans le plan de contrôle interne des autres directions à l'origine de subventions (DJS, DAE et DASES notamment).

Le déploiement de l'application d'instruction des demandes SIMPA et la création d'un bureau, puis d'un service des associations ont contribué à une meilleure maîtrise des décisions d'attribution. Mais un travail important de maîtrise des risques reste à mener,

au-delà du contrôle interne comptable et financier, sur l'instruction des demandes par les directions et sur leur suivi de l'utilisation faite des subventions versées¹¹.

◆ Engagements hors bilan

Le recensement des engagements hors bilan¹² (EHB) et l'identification des risques associés ont fait l'objet d'une analyse de procédure dans une approche fonctionnelle et comptable. Cela reste un enjeu important dans la perspective de la préparation à la certification. Les EHB correspondent notamment aux garanties d'emprunt, aux participations au capital des sociétés d'économie mixte (SEM), aux engagements de la collectivité de garantir l'équilibre financier des SEM, DSP, concessions¹³. Les progrès souhaitables sur ces points sont développés dans le rapport de la CRC sur les marges de manœuvre financières de la Ville de Paris (observations définitives datées du 26 janvier 2016). Ce rapport mentionne également l'obligation de faire figurer en EHB les passifs éventuels liés aux dépenses d'intervention par une évaluation chiffrée des engagements potentiels liés à une aide sociale financée par la Ville.

Un travail préparatoire, pour l'heure interne à la DFA, identifie et chiffre les risques auxquels s'expose la collectivité lorsqu'elle s'engage à soutenir financièrement une activité concédée. Cette démarche doit être élargie aux directions opérationnelles qui, lorsqu'elles proposent des engagements de toute nature pouvant avoir à terme des conséquences financières de ce type, devraient les faire figurer dans les fiches financières annexées aux délibérations pour qu'elles apparaissent dans les demandes budgétaires. Cet objectif nécessitera la mobilisation de l'ensemble des acteurs dans les directions, au Secrétariat général et au Conseil de Paris. L'horizon est actuellement fixé à 2017.

Le Directeur des finances et des achats indique : « Une étude a été menée sur l'année 2015 afin d'identifier ce type d'engagements, une méthodologie a été définie et une présentation en a été faite auprès des services de la sous-direction du budget en charge de la réalisation du budget. Cette action se poursuit afin d'identifier "en flux" les nouveaux engagements hors bilan avec des travaux sur la mise à jour des fiches financières et de l'application Paris Délib. Désormais, sera mentionné au moment du visa des délibérations, son impact en matière d'engagement hors bilan. »

◆ Les provisions

Une procédure a été mise en place entre la DFA et la DAJ afin de communiquer deux fois par an la liste des contentieux et litiges en cours afin de pouvoir ajuster le provisionnement pour risque. Un travail identique a été mené avec le comptable public pour connaître le niveau des créances et évaluer au plus juste les montants à provisionner

¹¹ Une mission de l'Inspection générale de la Ville de Paris s'achève sur ce sujet en novembre 2016.

¹² L'EHB est un engagement donné, à un tiers, susceptible d'entraîner une sortie de ressource. L'engagement hors bilan se distingue de la provision du fait que la sortie de ressource n'est pas certaine car celle-ci est subordonnée à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures. En effet, lorsque la sortie de ressource est hautement probable, alors la collectivité doit enregistrer une provision pour risques et charges et non pas un engagement hors bilan. Un EHB n'est pas enregistré dans les comptes. Néanmoins, il doit être enregistré dans les comptes de classe 8 et retracé dans l'annexe aux états financiers. Il n'a pas d'impact budgétaire tant que les conditions de réalisation auxquelles il est subordonné ne sont pas produites.

¹³ Selon la maquette budgétaire de l'instruction comptable M14, sont considérés comme engagements hors bilan les annexes relatives aux emprunts garantis par la commune (B1.1), contrats de crédit-bail (B1.3), contrats de partenariat public privé (B1.4)), autres engagements donnés (B1.5), engagements reçus (B1.6), concours attribués à des tiers en nature ou en subvention (B1.7), autorisations de programme (AP) et des crédits de paiement afférents (B2.1), autorisations d'engagement et des crédits de paiement afférents (B2.2), emploi des recettes grevées d'affectation spéciale (B3).

pour créances irrécouvrables. Ces provisions sont ajustées chaque année au vu des admissions en non-valeur constatées.

La documentation sur ce cycle comptable est précise (description des processus, guide de contrôle interne) mais la nécessité d'y intégrer d'autres sources devra être analysée, par exemple à partir des EHB lorsqu'ils présentent des indices significatifs de réalisation ou en matière de provisions obligatoires pour les comptes épargne temps¹⁴.

◆ Les dettes financières

Le service de la gestion financière est en charge de collecter, emprunt par emprunt, tous les contrats de la collectivité et les tableaux d'amortissement s'y rapportant, ainsi que les opérations comptables à passer en fin d'année ; l'enjeu étant d'éviter de constater l'insuffisance des crédits de trésorerie pour y faire face lors de la clôture de l'exercice. Ce service est également chargé de la gestion des opérations « swap » et des frais bancaires à imputer en fonctionnement tout au long de l'année, la régularisation en journée complémentaire n'étant pas autorisée.

Un travail est engagé avec ce service afin de formaliser les différentes procédures et de recenser les dispositifs de contrôle interne existants. Un guide de procédures a été réalisé mais il reste insuffisant quant à la décomposition en tâches et ne comporte ni cartographie des risques, ni plan d'action.

◆ Les rémunérations

Le poids budgétaire des rémunérations fait de ce cycle comptable un enjeu majeur dans la perspective de la certification. L'existence d'un système d'information RH distinct du progiciel de gestion intégré à partir duquel a été conçue l'application comptable ALIZE imposera un effort de cartographie des risques liés à l'ordonnancement de la paye.

Par ailleurs, la répartition des unités de gestion directe (UGD), responsables de la détermination des éléments de calcul des rémunérations pose certains problèmes nécessitant un plan de contrôle interne piloté par la DRH. C'est la première recommandation du récent rapport d'audit sur les UGD remis en mai 2016 à la Maire de Paris qui relève neuf catégories de risques à couvrir et émet 26 recommandations susceptibles de les abaisser.

L'insuffisance de la maîtrise des risques sur ces processus de gestion qui se situent en amont des processus comptables pourrait être la source de réserves significatives de la part du certificateur en raison du poids budgétaire des rémunérations.

◆ Les recettes

Le contexte budgétaire exige une meilleure maîtrise des recettes dans le souci de dégager des marges de manœuvre, mais aussi pour améliorer la qualité comptable. Les travaux sur ce thème empruntent plusieurs voies.

Un travail spécifique sur les recettes d'activité a été mené par la DFA, visant à optimiser le recouvrement face au constat d'une grande déperdition liée à une gestion éclatée et à des procédures mal maîtrisées. La cartographie exhaustive des recettes reste à faire, si les données de pilotage sont difficiles à obtenir et à consolider, des opportunités d'optimisation des montants impayés ou non recouverts existent. Une première analyse organisationnelle montre des processus métier hétérogènes et peu intégrés, des régies très dispersées et dont les moyens ne sont pas corrélés au volume d'activité. Les difficultés à

¹⁴ Celles-ci sont faites sur le budget annexe des établissements d'aide sociale à l'enfance alors que le budget général de la collectivité ne les prend pas en compte.

surmonter tiennent à la multiplicité des applications versantes : pas de tiers unique, des titres mal rédigés et un mauvais suivi des émissions et des encaissements.

Un plan d'action est en cours d'élaboration pour améliorer le système d'information, trop complexe et éclaté. La rationalisation, déjà engagée, de la chaîne de dépense (cf. ci-dessous) s'appuyant sur une informatique intégrée plus performante et la centralisation vers des cellules spécialisées, disposant de moyens adaptés et d'agents mieux formés aux problématiques évolutives qu'ils rencontrent, est un modèle réutilisable dans la problématique de la recette.

Le plan d'action de la CSCF comporte une fiche consacrée à la fiabilisation des dotations et impôts locaux, elle prévoit de simplifier l'émission des titres pour les versements de l'État, formalisant et déployant les dispositifs de contrôle interne adaptés au regard des risques identifiés, en partant de l'hypothèse de l'émission d'un titre annuel pour les encaissements récurrents de l'État dont le montant est prédéterminé plutôt que d'appliquer une régularisation au fil de l'eau.

Cette action relève d'une étude dont la réalisation est prévue pour la fin de l'année 2016.

Le département de Paris doit par ailleurs percevoir 25 M€ de recettes étalées sur cinq ans du Fonds social européen (FSE) au titre de la cohésion sociale et du développement économique. Les règles de l'Union Européenne sont très strictes en matière de maîtrise des risques, une autorité de certification des dépenses doit être désignée pour vérifier la conformité de l'utilisation des fonds (il s'agit en l'occurrence de la MDA-DRFIP). Les utilisations non-conformes donnent lieu à reversement des sommes perçues au FSE¹⁵.

Le plan de maîtrise des risques est défini par la cellule FSE de la DFA. Ce dispositif est conforme aux normes internationales mais présente la faiblesse de n'être pas relié aux travaux faits pour la certification des comptes. Il ne bénéficie pas de l'implication des autres services de la direction : l'activité de la cellule FSE est en lien direct avec les services de l'État et de la Région, qui redistribuent ces fonds qui leurs sont attribués par l'Union européenne, sans que cela nécessite une validation hiérarchique. Les autres directions impliquées (DASES, DAE) jouent un rôle passif : elles fournissent les documents à la demande sans mettre par elles-mêmes en œuvre les contrôles prévus.

Le Directeur des finances et des achats indique : « *Dans ce cadre spécifique, l'État en tant qu'autorité de gestion en titre du FSE, fournit des consignes et des outils normés à ses délégataires, tels qu'un modèle de cartographie des risques comportant des familles de risques prédéfinies et des mesures de maîtrise du risque au niveau national. Tout gestionnaire de FSE doit compléter cette trame en fonction de sa situation (ajouts de risques ou de mesures propres). Il doit élaborer un plan de maîtrise des risques et mettre à jour la cartographie annuellement en fonction des actions préventives mises en œuvre et des problèmes survenus au cours de l'année précédente. Cartographie des risques et plan de maîtrise des risques participent d'un système de contrôle interne que tout gestionnaire FSE doit mettre en place.*

La cartographie et le plan de maîtrise des risques sont à l'heure actuelle uniquement définis par la cellule FSE de la DFA, service gestionnaire du fond. À terme la cellule souhaiterait associer l'ensemble des acteurs concernés par la gestion du FSE à cette démarche de contrôle interne, à l'image de ce qui peut être pratiqué dans d'autres départements. »

¹⁵ Dans les faits, les sommes sont avancées aux associations qui mettent en œuvre les actions agréées du département de Paris, Lorsque les conditions d'exécution ne sont pas remplies, les fonds FSE ne sont pas versés au budget départemental sur lequel la dépense reste inscrite.

1.2.4. Les évolutions impactant les fonctions financières

Plusieurs évolutions importantes vont venir modifier la gestion des fonctions financières et présenteront risques et opportunités au cours de la période d'expérimentation de la certification des comptes. Il est important de les lister ici.

◆ Les dépenses

Le cycle comptable des dépenses après ordonnancement se réorganise avec les outils de dématérialisation de l'achat / approvisionnement, destinés à la passation des commandes dans le respect des règles de l'achat public, et la dématérialisation de la mise en paiement. Ces évolutions ont été introduites récemment et sont en cours de déploiement :

- La carte achat donne la possibilité de faire des achats pour des petits montants avec débit sur le compte de la Ville tenu par le comptable. Ce dispositif fonctionne comme une carte de paiement à montant limité et remplace les régies d'avance en argent liquide destinés aux petits achats hors marché dont la comptabilité était jusqu'à présent essentiellement manuelle ; il conjugue simplicité d'usage et fiabilité comptable.
- Le web achat est destiné à l'approvisionnement des services sur des catalogues en ligne présentant les fournitures des titulaires de marchés publics passés par la collectivité. Il permet de sécuriser la régularité des procédures d'achat, d'accroître la fiabilité de la commande et de la mise en paiement et assure une bonne traçabilité de l'utilisation des marchés.
- La réorganisation de la fonction achat autour de cellules commande en direction et d'une cellule partagée à la DFA pour les plus petites d'entre elles. Le recours au parapheur électronique permet de fluidifier cette centralisation vers des unités spécialisées tout en assurant la traçabilité des commandes et leur intégration dans la chaîne de paiement dématérialisée.
- Le passage au service facturier SFACT, expérimenté par les services de l'État et ses établissements publics, permet la dématérialisation de la chaîne de paiement des factures en organisant la continuité de traitement informatique. Les services de l'ordonnateur procèdent à l'engagement de la dépense et certifient le service fait dans le logiciel comptable ; cette validation génère une écriture en comptabilité qui tient lieu d'ordonnancement de la dépense, autorisant le paiement des fournisseurs qui transmettent leurs factures au comptable sous forme dématérialisée¹⁶. L'extension du dispositif sera progressive et présente un enjeu organisationnel important¹⁷ tout en offrant des opportunités d'amélioration notable de la performance de la chaîne de paiement et de la maîtrise des risques comptables et financiers.

¹⁶ La dématérialisation des factures est déjà effective grâce aux fonctionnalités du logiciel CHORUS et deviendra progressivement la règle. Dans l'organisation cible, les entreprises n'adressent plus leurs factures dans les services de la collectivité mais les envoient sous forme électronique, sauf exception, au service facturier placé sous l'autorité du comptable qui effectue le rapprochement entre l'engagement juridique, la certification du service fait et la facture puis constitue les dossiers de liquidation. Après avoir exercé ses contrôles de payeur (respect des règles de prescription, validité de la créance) et de caissier (caractère libératoire du règlement, absence d'opposition...), l'agent comptable procède au paiement.

¹⁷ À la Ville, le SFACT prendra la forme d'un service commun placé sous l'autorité et la responsabilité pécuniaire et juridique du comptable public, secondé par un adjoint relevant des cadres parisiens. Ce service, installé dans un bâtiment administratif de la Ville de Paris, regroupera environ deux-cent agents provenant de la DRFIP pour près d'un cinquième et de l'administration parisienne pour le reste. Il sera divisé en pôles chargés de l'expertise et de la gestion de la liquidation du mandatement et du contrôle comptable, pour deux d'entre eux, le troisième effectuant le règlement des factures. Il devrait entrer en activité à l'automne 2017.

L'appropriation de ces outils par les services dans un objectif de contrôle des risques appelle une conduite du changement parfois complexe et nécessitera l'implication et la réactivité des directions opérationnelles avec un accompagnement important de la DFA.

◆ Le changement de nomenclature budgétaire à venir

La nomenclature M57 a été conçue pour retracer l'ensemble des compétences susceptibles d'être exercées par les collectivités territoriales : elle résulte d'une fusion complète des nomenclatures nature et fonction des M71 (régions), M52 (départements) et M14 (communes). Les mécanismes comptables les plus souples de ces trois nomenclatures ont été repris : autorisations de programme, généralisation du rattachement des charges et produits, suivi des actifs par composants pour faciliter l'amortissement.

Elle est obligatoire pour les métropoles et collectivités regroupant des compétences dévolues à plusieurs collectivités de premier niveau et s'imposera à la collectivité parisienne unique (voir *infra*).

Le passage en M57 est nécessaire¹⁸ pour l'expérimentation de la certification des comptes. Il s'agit en effet du référentiel le plus conforme à la cible des principes comptables attendus par les certificateurs¹⁹.

La Ville va être dotée de ce nouveau référentiel comptable dès 2017 puisque le vote du budget 2018 sera fait en M57. Le changement de référentiel comptable de la commune et du département²⁰ précèdera d'une année la fusion des deux collectivités et facilitera l'intégration des écritures comptables du département dans celle de la commune.

◆ La prochaine fusion des collectivités parisiennes

La fusion en projet apportera des clarifications puisque actuellement le budget départemental ne se comprend qu'en regard des comptes de la commune qui portent la trésorerie des deux collectivités. Cela va également simplifier, et donc fiabiliser, les écritures allant d'un budget à l'autre. Au-delà des opportunités ouvertes par cette évolution, la transition ne sera pas sans risques et sollicitera fortement les équipes qui seront par ailleurs les plus impliquées par la préparation des certifications expérimentales.

L'évolution institutionnelle de la Ville apporterait l'opportunité de lever les difficultés identifiées par la CRC dans son rapport sur le périmètre de la gestion du département de Paris (délibéré du 23 juin 2015) :

La CRC observait que la dette parisienne est entièrement portée par le budget communal et que : *« Cette dette unique, qui met en cause la sincérité des budgets, se heurte également à l'impossibilité légale de fusionner les comptes des deux collectivités. Si la consolidation des comptes est largement utilisée pour les besoins de l'analyse et de*

¹⁸ Le dossier de candidature précisait : « Il convient que les collectivités expérimentatrices aient fait le choix d'appliquer l'instruction comptable M 57 au plus tard pour les comptes de l'exercice 2020. »

¹⁹ À titre d'exemple : les entreprises privées, qui appliquent depuis plus de dix ans l'amortissement des actifs par composants imposé par le plan comptable général, se voient opposer des réserves par les commissaires aux comptes lorsqu'elles omettent d'identifier les composants à durée d'utilisation courte, car cela conduit à une surévaluation des actifs immobilisés ne permettant pas aux comptes annuels de donner une image fidèle. Cette pratique n'est pas actuellement obligatoire pour les collectivités territoriales, elle demanderait une adaptation progressive des méthodes de comptabilité patrimoniale.

²⁰ Le passage en M57 ne concerne que les budgets départemental et communal, les 24 autres budgets parisiens (budget annexes de l'assainissement, de l'eau, des TAM, des établissements ASE et vingt états spéciaux des mairies d'arrondissement) relevant d'autres nomenclatures comptables, toutefois le traitement de leur intégration dans les budgets généraux sera impacté.

l'évaluation des marges de manœuvre financières, leur « fusion » n'est pas possible, alors qu'il s'agit d'un enjeu important dans la démarche de certification des comptes. »

La Chambre avait relevé que plusieurs préconisations du rapport IGVP-MNA DGFIP de 2009 restaient d'actualité en préalable à la certification, en particulier la nécessité de valider ces mécanismes de financement par l'emprunt et l'alimentation en trésorerie du département par la commune. Elle remarquait également l'insuffisante précision de l'état de l'actif départemental.

Le rapport rappelait alors que la certification ne pouvait s'envisager que séparément pour les deux collectivités, que la notion de comptes consolidés n'avait aucune base juridique ou comptable dans le secteur public local et s'interrogeait sur le fait que dans la CSCF 2012 : « *L'article 4 mentionne "le bilan de la collectivité parisienne reflète sa richesse patrimoniale. C'est pourquoi il est nécessaire de vérifier son image fidèle, tant dans ses éléments d'actifs que de passifs", et il la traite comme s'il s'agissait d'une seule collectivité et d'un seul budget.*

L'article 5 de la convention intitulé "le renforcement de la sincérité comptable du résultat" indique "le résultat comptable est l'image de l'activité économique annuelle de la collectivité. Ce résultat doit être fiabilisé par le respect du principe d'indépendance des exercices comptables...". Il l'envisage ensuite comme s'il s'agissait d'une seule collectivité et d'un seul budget. »

La CSCF 2015 ne fait pas plus de distinction entre les budgets de deux collectivités.

◆ La préparation budgétaire

Le contrôle interne budgétaire va s'appuyer sur un outil unique de préparation du budget qui sécurisera un domaine actuellement soutenu par des applications qui interviennent sur des segments limités des procédures, en partie construits de façon artisanale à l'aide de logiciels bureautiques, communiquant peu entre eux et présentant peu de fiabilité. Le projet, lancé en juin 2016, vise à améliorer la documentation des demandes examinées dans le dialogue budgétaire, sécuriser la préparation du budget en couvrant et historicisant la totalité des étapes (budget primitif, budget supplémentaire, décisions modificatives, plan d'investissement de la mandature) et des budgets parisiens (budget principal, budgets annexes, états spéciaux).

L'outil est destiné à couvrir l'intégralité du processus budgétaire, depuis l'étude d'hypothèses par les services jusqu'à la présentation synthétique au Conseil de Paris. Il permettra une intégration totale aux logiciels comptables pour la phase d'exécution et pourra s'enrichir de données opérationnelles relatives à la maintenance d'équipements ou à l'évolution de dépenses inéluctables ou obligatoires en les intégrant depuis les applications métier qui permettent de les élaborer.

Sa première utilisation pour un exercice complet est planifiée pour la préparation du budget primitif 2019, qui pourrait être le premier budget fusionnant commune et département en une seule entité. Selon le planning prévu, l'application de la nomenclature M57, s'accompagnant d'une nouvelle présentation permettant le vote du budget par fonctions, aura été expérimentée l'année précédente.

La prise en main du nouveau logiciel ajoute cependant une complexité supplémentaire à cette période d'entrée dans l'expérimentation de la certification et pèsera en partie sur les mêmes correspondants financiers dans les directions.

1.2.5. La constitution d'une base documentaire à l'attention du certificateur

La CSCF du 9 septembre 2015 comporte en annexe une liste indicative des documents à rassembler pour préparer la venue du certificateur. Cette documentation se répartit en trois dossiers :

- un dossier permanent qui rassemble la documentation présentant la collectivité et son environnement, des données juridiques, fiscales, sociales, budgétaires et comptables, une présentation du système d'information et l'organisation de la fonction de contrôle interne au sein de la collectivité ;
- un dossier de contrôle interne comptable et financier présentant de manière exhaustive le dispositif de maîtrise des risques de la collectivité ainsi que le résultat des contrôles effectués dans l'année ;
- un dossier de clôture comprenant, à titre de présentation générale, un document de présentation de l'organisation des services responsables par comptes, une revue analytique des immobilisations, stocks, événements affectant le périmètre de la collectivité, provisions, dettes, opérations de fin d'exercice, engagements hors bilan. Ces informations introduisant la justification des comptes de l'année analysée au 31 décembre.

Actuellement embryonnaire, cette base documentaire représente un enjeu important. Elle relève d'une logique d'enrichissement régulier : il reste encore quatre années pour la compléter avant le premier exercice de certification. Cette période devra être mise à profit sans temps mort car une part non négligeable de la documentation reste à compléter. On citera à titre d'exemples :

- la documentation sur le système d'information (documentation, contrôles intégrés, accès et habilitations) et sur les processus de grandes fonctions financières (ex. : dettes, stocks ou immobilisations financières), en y intégrant parfois la cartographie des risques, et les guides de procédure décrivant les contrôles mis en œuvre ;
- des travaux à réaliser en collaboration avec les directions opérationnelles, ou à leur attention (guides méthodologiques, cartographies de risques) ;
- un plan de contrôle interne portant sur les processus comptables courants (immobilisations, provisions, comptabilité...) qui doit être produit à la fin de l'année 2016 ;
- le dossier de clôture, dont la CSCF prévoit la réalisation pour l'exercice 2016 afin de permettre l'audit de pré-certification par la Cour des Comptes.

2. ALLER VERS LA CERTIFICATION : LES PERSPECTIVES

2.1. Les enjeux de la certification

2.1.1. La fiabilisation des comptes

Le premier enjeu de la certification est d'améliorer la fiabilité des comptes et ainsi de réduire les risques qui affectent les finances de la collectivité. Disposer d'un outil comptable plus fiable, c'est se donner les moyens de mieux comprendre les mécanismes à l'œuvre dans les actions de la collectivité qui génèrent des dépenses et des recettes.

La clarté, la sincérité et l'image fidèle de l'activité qui ressort de comptes tenus dans la règle ouvrent de nouvelles marges de manœuvre parce qu'elles permettent de remonter du constat comptable à la source des écritures et, par-là, autorisent un pilotage plus rationnel et plus fin des opérations de la collectivité. En période de raréfaction des ressources et d'exigence plus grande dans la maîtrise de la dépense, il importe de disposer de comptes qui reflètent avec précision l'impact financier des choix opérationnels.

Les priorités en matière de fiabilisation des comptes ont été dégagées depuis plusieurs années à travers l'expérience acquise par les démarches menées au sein des services de l'État et de ses établissements publics soumis à la certification. Elles s'énoncent toujours sur une base identique :

- le recensement, la valorisation et la comptabilisation des actifs immobiliers, la définition du périmètre des actifs ;
- le fléchage des subventions d'investissement reçues et les modalités de reprise ;
- l'inventaire (incomplet, inexistant ou irrégulier) des immobilisations corporelles autres que le patrimoine immobilier ;
- les durées d'amortissements et les dépréciations ;
- le défaut de justification, l'absence ou l'insuffisance des provisions ;
- la méthode de comptabilisation (à l'avancement ou à l'achèvement) des contrats pluriannuels, le respect du principe des droits constatés ;
- le respect de la césure des exercices et le rattachement des charges et des produits au bon exercice (cut off)²¹ ;
- s'y ajoute la maîtrise de la recette : établissement des droits de la collectivité, exhaustivité, qualité et régularité du titrage.

2.1.2. Au-delà de la régularité comptable

La certification est différente du jugement des comptes et ne porte pas que sur la régularité, mais aussi sur la sincérité et la véridicité des comptes produits. D'où la nécessité de retracer des pistes d'audit qui permettent d'aller de l'inscription comptable agrégée au fait générateur, non pas seulement par la mise à disposition de pièces comptables, mais aussi au moyen de la cartographie des processus et des contrôles

²¹ On utilise ici une liste établie par le groupe de travail « Qualité des comptes et certification » de l'Association Finances-Gestion-Évaluation des Collectivités Territoriales (AFIGESE), qui reprend un constat formulé de manière générale dans les conseils donnés par les juridictions financières à l'occasion des démarches de certification. Les recommandations du rapport IGVP-DGFIP de 2009 ne sont pas différentes.

associés aux risques découlant de l'examen de ces processus.

Le certificateur exprime son « opinion » sur les comptes. Son audit vise à vérifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice :

- la régularité signifie la conformité au référentiel comptable applicable ;
- la sincérité renvoie à la mise en œuvre, de bonne foi, de ces règles applicables afin que les comptes reflètent au mieux la situation financière réelle de l'établissement ;
- l'image fidèle est une notion globale : elle vise à donner une information pertinente pour permettre au lecteur des comptes (bilan, compte de résultat et annexe) de disposer d'une traduction fidèle de la situation de l'établissement.

Pour formuler son opinion, le certificateur recherche l'assurance que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives portant atteinte à la sincérité des états financiers. Compte tenu de la masse des opérations, le certificateur ne vérifie pas toutes les opérations portées sur les états financiers. De ce fait sa mission, telle que prévue par les normes, intègre l'analyse et l'évaluation des organisations, des méthodes, des systèmes d'information et des processus qui ont permis d'élaborer les informations comptables qui y figurent. Il apprécie les pratiques de pilotage et de contrôle interne et exerce, à l'issue de ses travaux, son jugement professionnel.

S'engager dans la démarche de certification doit donc s'entendre d'une manière très large et va faire évoluer des modes de gestion qui paraissent éloignés de la comptabilité quand celle-ci n'est, en définitive, qu'un reflet de l'activité générale.

2.1.3. La piste d'audit

Le certificateur s'applique à faire ressortir les éléments de maîtrise des risques dans l'examen de la piste d'audit, cette notion renvoie à quatre composantes :

- la réconciliation comptable permet de passer sans difficulté et de façon exacte des montants agrégés aux opérations individuelles de chacun des comptes bénéficiaires et vice-versa ;
- la documentation des flux et des mouvements financiers qui doivent être justifiés par des écrits probants, au-delà du seul cadre comptable ou financier (factures, contrats, marchés, rapports de contrôle, données informatiques) ;
- la traçabilité des opérations donne la possibilité de suivre de bout en bout leur déroulement qui peut concerner plusieurs entités/services. elle ne s'entend pas seulement comme la conservation des pièces au regard des écritures comptables, mais englobe l'ensemble des dispositions prises pour donner de la visibilité à l'organisation et aux contrôles ;
- l'organisation de la gestion doit permettre au certificateur d'effectuer son audit sur les éléments mis en place par le responsable de chaque entité / service auquel il échoit de préparer le contrôle en constituant une documentation, une traçabilité et une réconciliation suffisantes pour satisfaire aux exigences de l'audit et aux attentes du certificateur.

La piste d'audit doit donc être préparée en amont de la procédure de certification et s'appuyer sur la rédaction de documents organisant l'information en prévision de la venue

du commissaire aux comptes. Elle comportera en particulier les analyses précises de processus, les guides de procédures²², les organigrammes fonctionnels²³, les plans de contrôle interne et rapports d'audit effectués qui lui permettront d'apprécier la qualité comptable en tant que résultat d'une chaîne d'opérations qu'il est en capacité de reconstituer de manière fluide et aussi exhaustive que possible.

2.1.4. La base organisationnelle de la maîtrise des risques comptables et financiers

Les éléments présentés ci-dessus mettent en perspective des réalisations effectuées à partir d'une ambition exprimée il y a déjà près d'une décennie au sein de la collectivité et dont les résultats concrets justifient aujourd'hui la candidature de la Ville à l'expérimentation de la certification des comptes. Ils montrent cependant que de nombreux travaux restent à faire pour atteindre l'objectif d'une certification préparatoire en 2020 assortie de réserves sans caractère dirimant pour progresser vers une certification définitive des comptes 2023.

Au-delà de ces échéances, l'exercice de certification exigera une organisation solide, susceptible de faire face à la production d'une documentation régulièrement réactualisée à fournir chaque année au certificateur et s'appuyant sur la collecte d'informations au sein d'un réseau dédié à la maîtrise des risques comptables et financiers au sein des directions. Ce dispositif devra être maintenu sous tension par des audits périodiques et des mécanismes d'auto-évaluation intégrés aux plans d'action des directions.

Pour y faire face, il faut renforcer dans un premier temps la Mission certification des comptes de la DFA qui ne sera pas en capacité de produire l'ensemble des travaux attendus pour la préparation de l'exercice de certification avec ses effectifs actuels.

Il faut, dès 2017, constituer un réseau de responsables de la maîtrise des risques chargés de conduire les actions nécessaires à la démarche de certification dans les directions en recourant à des agents expérimentés, accompagnés du soutien actif de leur directeur-trice et disposant des moyens nécessaires pour mener à bien leur mission dont les objectifs devront répondre aux préconisations formulées par la DFA²⁴ et validées par le Conseil

²² Les procédures doivent être décrites et établies par écrit ou numériquement (y compris les documents à utiliser) pour constituer une documentation claire, formalisée et à jour à tous les niveaux des procédures.

La pertinence d'un guide des procédures repose sur son caractère opérationnel : permettre à un opérationnel de mettre en œuvre une opération sans recourir à d'autres documents ou à l'appui d'un autre opérationnel. Les supports de la formalisation des procédures sont constitués de :

- diagrammes de circulation décrivant l'ensemble d'une procédure, retraçant l'enchaînement des opérations ;
- fiches de procédure, détaillant les opérations figurant dans le diagramme de circulation ;
- nomenclatures comptables détaillées (commentaires, pièces justifiant les écritures, fiches de contrôle) ;
- guides d'utilisateur informatique.

²³ L'organigramme fonctionnel formalise l'organisation de l'entité en se fondant sur la notion de tâche (voire d'opération). Il répartit les tâches entre opérationnels et permet d'explicitier les relations entre les différentes tâches, les applications informatiques utilisées et les comptabilités (ou les comptes). Il est diffusé à tous les opérationnels. Il identifie les niveaux de décision qui correspondent aux délégations de signature.

²⁴ À la demande de la mission d'audit, la DFA a transmis les indications suivantes :

« Le déploiement du contrôle interne au sein des Directions de la Ville, qui a pour objet l'identification et la cartographie des processus financiers majeurs de chaque Direction doit s'appuyer sur une structure dédiée placée auprès de chaque Direction ayant des enjeux financiers importants (DASES, DVD, DPA, DPE, DASCO, DFA, DU, DAC, DRH, DDCT et DLH). Composée d'un cadre sous la double autorité fonctionnelle de la Direction opérationnelle et de la Direction des finances et des achats, cette structure devra être soit directement rattachée au Directeur, soit rattachée au Sous-Directeur en charge des ressources (adjoint au Sous-Directeur ou chargé de mission spécifique). Le cadre ainsi nommé réalisera deux missions principales : 1) conseil et maîtrise du risque au sein de sa Direction et 2) assurance de la qualité comptable des opérations. Il sera en charge de mettre en œuvre le contrôle interne comptable et financier au sein de sa Direction. De par ses

Parisien de la Maitrise Interne des Risques Comptables et Financiers (CPMIRCF, cf. ci-dessous Figure 2 :).

La DFA serait chargée de piloter le réseau des responsables de la maîtrise des risques comptables et financiers et d'assurer le fonctionnement du Comité du Contrôle Interne Comptable et Financier (CCICF) et du CPMIRCF. Elle serait l'interlocuteur des prestataires et auditeurs externes pour la certification.

Dans un deuxième temps, lorsque la structuration générale de la maîtrise des risques sera suffisamment implantée dans l'ensemble des directions et ancrée auprès du secrétariat général, l'organisation spécifique de la maîtrise des risques comptables et financiers aura vocation à perdurer pour conserver un niveau de qualité comptable nécessaire à la certification. Elle s'insérera dans le dispositif global de maîtrise des risques en tant que branche particulière, les responsables étendant leurs compétences à l'ensemble du contrôle interne de leur direction.

La progression qualitative de la gestion comptable de la Ville permettra de dégager des marges de manœuvre et rationaliser des processus auparavant consommateurs de moyens humains et provoquant des déperditions de ressources liées aux risques non-maîtrisés. Une partie de ces gains devra être investie dans le dispositif de maîtrise des risques.

Recommandation 1 : Dès 2017, renforcer la Mission certification des comptes et constituer un réseau de responsables de la maîtrise des risques comptables et financier au sein de l'ensemble des directions, dont les missions répondront aux préconisations de la DFA pour atteindre l'objectif de certification.

2.2. La fonction d'audit interne comptable et financier

2.2.1. Exigences et positionnement

L'audit interne est nécessaire à la validation d'un dispositif de contrôle interne. Il doit en être distinct en ce que les auditeurs internes ne peuvent être associés à la définition des plans d'action et des dispositifs de contrôle qu'ils seraient amenés par la suite à auditer. Les auditeurs doivent être indépendants des services qu'ils sont amenés à auditer et ne répondre de leurs travaux qu'auprès du responsable de la collectivité ou d'un comité d'audit auquel il a délégué cette supervision.

Le programme annuel d'audit vise à couvrir la totalité des champs de gestion comptable et financière en hiérarchisant les interventions en fonction de la fréquence et de la criticité des risques recensés dans la cartographie avec une logique de suivi qui s'inscrit dans une démarche d'amélioration continue.

La première CSCF a dessiné la gouvernance du dispositif de maîtrise des risques à travers la définition d'instances stratégiques, opérationnelles et de suivi. Cette organisation permet

missions et son positionnement, il devra travailler étroitement avec les futures cellules commandes en cours de déploiement. Dans les Directions ayant de moindres enjeux en terme financier (DILT, DSTI, DFPE, DAJ, DPP, DICOM, DAE, DEVE, DJS), la structure en charge du déploiement du contrôle interne pourra se positionner au niveau de chaque cellule commande. La DFA sera en charge du pilotage d'ensemble du dispositif de contrôle interne, ainsi que de l'animation du réseau des référents contrôle interne comptable. À ce titre, le DFA sera assisté d'un cadre qui sera en charge de ces missions. Il travaillera en relation étroite avec la Mission certification des comptes de la Sous-Direction de la comptabilité. Le service de la gestion déléguée situé au sein de la DFA devra quant à lui, animer son propre réseau auprès de ses Directions. »

Dans ce schéma, la fonction de comité d'audit, responsable de la détermination du plan d'audit soumis à l'approbation des instances dirigeantes sur la base de l'examen des rapports d'audit et de leurs recommandations est confiée au CCICF qui valide par ailleurs la cartographie des processus et des risques.

La composition de ce comité, réunissant membres de l'administration et personnalités extérieures, est proche de la solution retenue pour les comités ministériels d'audit interne, tout comme les missions qui lui sont confiées. Elle en diffère par la structuration en deux niveaux et la présence du CPAICF auquel échoit la responsabilité de proposer et coordonner la fonction d'audit interne partagée par les services d'audit interne du comptable et de l'ordonnateur.

Il est précisé que pour constituer, avec le comptable public, un Comité de pilotage de l'audit interne comptable et financier, la collectivité parisienne institue un service d'audit interne comptable et financier assuré par l'Inspection générale de la Ville et du Département de Paris. S'agissant du comptable public, l'audit interne comptable et financier est assuré par le pôle départemental d'audit de la DRFiP.

Un partenariat peut ainsi être mis en place aux fins de mener des missions d'audit conjointes dans le cadre du programme conjointement défini par le CPAICF.

Pour ce qui a trait à ses missions historiques, l'Inspection générale de la Ville ne dépend pas de l'instance décisionnelle mais demeure rattachée directement à la Maire de Paris qui conserve seule le pouvoir de lui assigner ses missions.

2.2.2. Suites données à la CSCF de 2012 et perspectives ouvertes par la CSCF 2015.

Le modèle de gouvernance présenté ci-dessus n'a pas fonctionné dans les conditions prévues avec un dispositif de maîtrise des risques comptables et financier actif et étendu au-delà de la SDC et des services du comptable public. Le travail défini par le plan d'action de la CSCF de 2012²⁵ pour instituer une fonction d'audit interne comptable et financier a cependant été mené à bien.

2.2.2.1. La définition du cadre méthodologique de la conduite des audits comptables et financiers prévu par la CSCF

Un document a été adopté par la directrice de l'IGVP et son homologue de la MDA-DRFiP, réunis en Comité de pilotage de l'audit interne comptable et financier (cf. annexe 3), puis transmis à l'adjoint au Maire chargé des finances sous couvert du directeur du cabinet du Maire le 30 avril 2013. Il n'a pas, à ce jour, été adopté par le CPMIRCF.

Ce document organise les missions d'audit dans le respect des normes habituellement reconnues et les principes posés par le cadre de référence :

- définition du programme des missions d'audit et de la méthode de contrôle par le CPAICF ;
- établissement d'une lettre de mission définissant l'objectif et le périmètre de la mission d'audit ;

²⁵ FICHE 1.6 : Institution d'une fonction d'audit interne dans les services des collectivités parisiennes

1 : Formaliser le cadre méthodologique de l'audit interne évoqué à l'article 4.1.1 du cadre de référence de la Maîtrise interne des risques comptables et financiers

2 : Évaluer la charge de travail supplémentaire et incompressible au sein des services de l'Inspection Générale

3 : Définir et mettre en place les ressources humaines adéquates.

Le dispositif mis en place est plus directement destiné à accompagner le processus de certification des comptes, les précisions sur la place de l'audit interne ne sont pas abordées dans une problématique de pilotage mais s'insèrent dans un sous-chapitre consacré à l'évaluation du contrôle interne comptable et financier²⁶.

La constitution d'un service d'audit interne au sein de la collectivité est présentée comme une possibilité ; toutefois le rattachement de cette structure à la directrice de l'IGVP est réaffirmé pour assurer l'indépendance des auditeurs vis-à-vis des services audités.

2.2.2.2. L'audit comptable et financier dans les services du comptable

Au sein des services du comptable public, les missions d'audit sont assurées par la Mission Nationale Risques et Audit et les Missions Départementales Risques et Audit (MDRA) de la DGFIP. La MDRA a succédé à la Mission départementale d'audit de la DRFiP en 2015, en réunissant la mission risques - chargée de la cartographie - et la mission d'audit. Son organisation et ses méthodes de travail sont dictées par la politique de maîtrise des risques définie au plan national par la DGFIP. Elle est le point d'entrée des auditeurs de la Cour des Comptes pour la certification des comptes de l'État.

Au sein de la DRFiP (5 600 agents / 300 unités de travail), le service d'audit est encadré par un administrateur général des finances publiques et regroupe une trentaine d'auditeurs recrutés parmi les inspecteurs principaux et inspecteurs des finances publiques. Les postes d'auditeurs sont, en général, un passage destiné à acquérir pendant quelques années une expérience large des missions de la DGFIP.

La détermination du plan d'audit de la DRFiP et le déroulé des missions relèvent de dispositifs normalisés à l'échelon national. Chaque direction régionale ou départementale

²⁶ Audit interne CSCF 2015 - annexe 2 - § 3.4

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

Parmi les missions de l'auditeur interne, figure la mission d'évaluer l'efficacité et la pertinence du contrôle interne d'une entité pour maîtriser ses risques.

La collectivité locale peut constituer un service d'audit interne, indépendant des acteurs de la fonction comptable et financière (donc ne s'immisçant pas dans le contrôle interne) et rattaché directement au directeur de l'Inspection Générale. Le but de ce positionnement est de rendre le service d'audit interne le plus objectif possible pour que ces constats et recommandations soient les plus pertinents (éviter le « conflit d'intérêts »).

Pour ce qui concerne le poste comptable, l'audit interne est assuré par la Mission Nationale Risques et Audit et les Missions Départementales Risques et Audit de la DGFIP.

Un partenariat peut être mis en place aux fins de mener des missions d'audit conjointes.

Les travaux d'audit répondent par principe aux normes définies par l'Institute of Internal Auditors (IIA), dont on peut fixer les grands axes de la manière suivante :

- définition du programme des missions d'audit dans le cadre de la gouvernance ;
- établissement d'un cahier des charges concernant l'objectif et le périmètre de la mission d'audit ;
- constats et recommandations consignés dans un rapport faisant l'objet d'une contradiction avec les services audités ;
- recommandations reprises par l'encadrement des services et insérées comme actions dans le plan d'action après validation de la direction.

AUDIT EXTERNE

L'évaluation du contrôle interne comptable et financier est un préalable à la formulation de l'opinion sur les comptes par le certificateur. Sur ce point, sa méthodologie est similaire à celle de l'auditeur interne ».

fait vivre une cartographie des risques qui donne lieu à un plan de contrôle interne associant objectifs nationaux et spécificités locales. L'élaboration de la cartographie et l'évaluation du contrôle interne est soutenue par une cellule de qualité comptable, rattachée à la mission d'audit, qui s'appuie sur des outils informatiques.

Le cadre général de maîtrise des risques a été défini par la Cour des comptes pour l'État, pour la DGFIP il repose sur la cartographie des process et leur découpage par cycles comptables / processus / procédures / tâches. Pour chaque tâche l'évaluation des risques associés est faite sur une échelle faible-moyen-fort-très-fort. Les risques forts et très-forts ont donné lieu à la rédaction de guides de procédure et d'un référentiel avec modalités de contrôle de risques et définition des moyens associés à ces contrôles. Le référentiel est mis à jour annuellement, la cartographie donne lieu à une revue biennale.

La probabilité d'émergence de risques nouveaux est faible, son augmentation dépendant des évolutions du SI (qui permettent de couvrir certains risques mais font apparaître des risques nouveaux) ou de la législation. En outre, les administrations financières se sont réformées à grande vitesse et doivent faire face à d'importantes réductions de moyens avec de nouveaux risques liés aux transferts et aux changements d'organisation.

La marge d'initiative départementale est liée aux activités spécifiques : si la cartographie des activités est identique à celle qui est définie au plan national, la cartographie des risques départementale tient compte des résultats obtenus localement et des enjeux spécifiques liés aux personnels, aux usagers, aux entreprises. Aussi, la cartographie des risques départementale est-elle ajustée chaque année. Elle nourrit le plan départemental de contrôle interne qui complète la mise en œuvre locale du plan national²⁷ et couvre les procédures comptables et les procédures métier. Chaque chef de service peut ajuster ce plan en fonction de son activité avec des thèmes spécifiques déterminés lors de la réunion annuelle de dialogue de performance effectuée entre le responsable de division et son responsable hiérarchique.

L'audit interne s'appuie sur les outils du contrôle interne :

- les guides de procédure permettent à chacun de connaître le contenu de ses tâches et comportent des points de vigilance (autocontrôle lié à un risque) qui invitent à la traçabilité des tâches concernées ;
- le référentiel de contrôle interne (RCI) précise la nature du risque et son impact. il donne la technique de maîtrise du risque qui peut être un autocontrôle, un contrôle mutuel, une rupture de tâche (chaque fois qu'il y a risque méthodologique) ou un visa. le responsable de service a le choix de la méthode de contrôle interne ;
- les organigrammes fonctionnels répertorient l'ensemble des tâches assignées à un agent, les suppléances en cas d'absence ou vacance de poste, les habilitations informatiques associées et l'intervention des contrôles (visas). Ce sont des documents mis à jour annuellement, demandés par la cour des comptes ;
- deux outils informatiques diffusent les éléments du dispositif de maîtrise des risques dans les services et permettent d'en consolider la mise en œuvre : POLARIS, met à disposition de l'ensemble des agents de la DGFIP, les documents nécessaires au bon exercice de leur métier (cartographie des processus, guides de procédure, référentiels

²⁷ Au niveau national, le plan d'action comptable de l'État, suivi par la DGFIP, matérialise l'ensemble des actions globales, susceptibles de lever ou d'atténuer les réserves émises dans l'acte de certification des comptes de l'État et des établissements publics nationaux. Le PACE constitue ainsi la feuille de route de l'administration sous l'impulsion de la DGFIP, pour prioriser et conduire les différents engagements en précisant les moyens, les délais et les acteurs.

de contrôle interne), et l'application de gestion interne des risques AGIR, de format internet, destinée à la planification et au suivi de la réalisation des contrôles de supervision et de deuxième niveau, à la formalisation de ces contrôles, au suivi des constats opérés sous forme de plans d'action et à la restitution des constats opérés dans le cadre de ces contrôles.

Chaque année, le plan d'audit comprenant orientation nationales et demandes des chefs de service, est déterminé par le comité d'audit présidé par le directeur régional. Une adaptation a lieu en septembre pour tenir compte des évolutions survenues en cours d'année. Les missions d'audit sont réalisées sur un modèle normé visant à déceler points forts et points faibles. Elles sont conduites par un ou deux auditeurs le plus souvent sur une vingtaine de jours, un audit lourd pouvant nécessiter jusqu'à 40 jours. Toute mission est revue par un autre auditeur, bon connaisseur du domaine audité, qui vérifie, dans une démarche de supervision, si les objectifs attendus ont bien été remplis.

2.2.2.3. L'audit interne dans le cadre de l'expérimentation de la certification des comptes

L'expérimentation de la certification nécessite l'intégration de l'audit interne comptable et financier, composante indispensable de la maîtrise des risques comptables et financiers²⁸.

Dans ses décisions de certification des comptes des personnes publiques, la Cour des comptes émet régulièrement des réserves sur l'insuffisante prise en compte de l'audit pour améliorer la maîtrise des risques (cf. annexe 4). Elle précise ainsi dans les motivations détaillées de la position prise à l'occasion de la procédure de certification des comptes de l'État pour l'exercice 2015 que l'appréciation des ministères sur leur degré de maîtrise des risques n'est pas encore suffisamment confortée par les missions d'audit interne.

L'organisation de l'audit interne comptable et financier au sein des collectivités territoriales doit intégrer le principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable. Plusieurs éléments sont à prendre en compte :

- La nécessité d'établir une cartographie des risques sur la base de cycles comptables qui prennent leur source dans des opérations financières relevant des processus opérationnels de l'ordonnateur, relayées par les actions du comptable publics et aboutissant aux inscriptions dans les comptes la collectivité tenus par ce dernier ;
- L'adoption d'un plan d'audit faisant intervenir des missions d'audit réalisées soit dans les services du comptable public, soit au sein de la collectivité, soit comportant des diligences conjointes imposées par la continuité des processus audités ;
- Le respect de règles identiques pour le déroulement des missions, la diffusion des rapports et le suivi des recommandations ;
- Le respect des règles de fonctionnement propres à chaque service d'audit et la prise en compte de leur plan de charge.

La répartition des compétences proposée en 2012 (Figure 2 : page 25) répondait à ces préoccupations et peut être réactivée dans le cadre de l'expérimentation alors que le cadre méthodologique défini par le CPAICF permet l'organisation des missions (cf. annexe

²⁸ Le *Memento de l'Inspection générale de la Ville de Paris* qui décrit ses activités et leur cadre déontologique prévoit que : " Dans un avenir proche, la Ville fera certifier ses comptes par un organisme certificateur qui réalisera régulièrement des audits externes. Celui-ci devra pouvoir s'appuyer pour asseoir son jugement sur les missions d'audit du contrôle interne comptable et financier réalisées par l'Inspection générale et / ou le service d'audit de la Direction régionale des finances publiques. " (Mémento, 4^{ème} édition, aout 2014, § 8.3.3)

4). Ces dispositifs peuvent être utilisés sans modification et pourront évoluer à l'avenir avec l'extension progressive de la maîtrise des risques dans les domaines qui n'impliquent pas directement les cycles comptables.

Recommandation 2 : Réactiver les structures de gouvernance pour valider la stratégie de maîtrise des risques comptables et financiers, le cadre méthodologique des audits internes et leur programme annuel.

Pour le Directeur des finances et des achats, « *la définition d'une organisation avec des instances stratégique, opérationnelle et de suivi est nécessaire pour assurer la cohérence du dispositif.*

Néanmoins, s'agissant des structures de gouvernance deux étapes importantes doivent être précisées.

Dans un 1^{er} temps, la gouvernance telle qu'elle existe dans le cadre de la certification des comptes doit être maintenue. Elle consiste en une structure de décision (COPIL présidé par le DRFiP et l'adjoint à la Maire en charge des finances), une structure de suivi (COSUI animé par des équipes DRFiP et la DFA) et des groupes de travail DRFiP/Ville. Cette organisation remaniée depuis 2015, doit être privilégiée à celle existant antérieurement (convention de 2012) et persister de par sa souplesse et son caractère opérationnel.

Dans un second temps, et à plus long terme, avec le déploiement de la maîtrise des risques à l'ensemble des activités de la Ville, la gouvernance devra être revue. Actuellement, la mise en place du contrôle interne et financier (dans le cadre de la certification des comptes) justifie le maintien du pilotage au niveau du DFA. »

La mission a constaté que l'organisation proposée en 2012 intégrait dans les structures de pilotage les instances nécessaires à la mise en œuvre de la fonction d'audit interne conformément aux normes internationales - ce dont elle précise par ailleurs la nécessité dans un dispositif de maîtrise des risques - alors que l'organisation remaniée en 2015 ne prend pas en compte cette préoccupation et diffère sur ce point de sa version antérieure, en cela elle ne peut satisfaire aux objectifs posés par l'expérimentation de certification.

L'évolution préconisée par la mission comporte effectivement deux étapes caractérisées par la priorité accordée, dans un premier temps, à la certification des comptes pilotée par la DFA en lien avec la DRFiP, puis évoluant pour s'ouvrir à la maîtrise des risques globale lorsque les conditions en seront réunies.

Recommandation 3 : Programmer dès 2017 au moins deux audits par l'IG et la mission d'audit de la DRFiP du contrôle interne mis en place par la DFA sur des sujets qu'elle estime à maturité afin d'en définir et roder les méthodes.

3. RENFORCER LES PRÉOCCUPATIONS DE CONFORMITÉ ET DE QUALITÉ

La démarche de certification des comptes de la collectivité parisienne aura, entre autres mérites, l'intérêt de faire rayonner la culture de la maîtrise des risques et du contrôle interne au-delà de la DFA et des préoccupations exclusivement budgétaires, financières et comptables. Au demeurant, les exigences croissantes du certificateur pousseront à développer une maîtrise des risques opérationnels dès lors qu'ils sont de nature à connaître une traduction en dépenses ou en recettes. Paris doit en conséquence s'y préparer et anticiper le durcissement de ses exigences.

3.1. Généraliser la démarche de maîtrise des risques en partant de l'objectif de certification

3.1.1. Un référentiel méthodologique réutilisable au-delà de la sphère comptable et financière.

La participation à l'expérimentation de certification des comptes engage la Ville dans une démarche d'amélioration continue. Il est probable que les premiers exercices budgétaires examinés ne seront pas certifiés sans que soient formulées des réserves, l'État a ainsi progressé en réduisant progressivement le nombre de celles-ci de treize en 2006 à cinq sur l'examen des comptes de l'exercice 2014²⁹.

Or progresser vers la certification comptable nécessite d'acquérir une connaissance détaillée des processus à l'œuvre dans la formation de la dépense et de la recette, d'en assurer la restitution par des documents transmissibles et de l'utiliser dans la mise en œuvre du dispositif de maîtrise des risques. L'intérêt de la phase d'expérimentation tient à la possibilité de produire des outils qui assureront le respect de la conformité recherchée :

- descriptifs des processus mettant à jours les cycles financiers et comptables attachés ;
- cartographies des risques comptables et financiers ;
- plans d'action de maîtrise des risques détaillés ;
- guides méthodologiques et fiches de procédure de contrôle interne ;
- organigrammes fonctionnels.

²⁹ Pour l'exercice 2015, la Cour des comptes observe que : « En dépit de difficultés persistantes qui trouvent leur source, le plus souvent, dans le système d'information et l'organisation des processus de gestion, des progrès ont été réalisés par l'administration. Ces progrès réalisés permettent de lever 43 parties de réserves au sein des cinq réserves qui avaient été formulées sur les comptes de 2014. Toutefois, aucune des cinq réserves n'a pu être intégralement levée.

Cinq réserves substantielles demeurent sur les comptes de 2015 :

1. Le système d'information financière de l'État reste encore insuffisamment adapté à la tenue de sa comptabilité générale et aux vérifications d'audit.
2. Les dispositifs ministériels de contrôle interne et d'audit interne sont encore trop peu efficaces.
3. La comptabilisation des produits régaliens reste affectée par des incertitudes et des limitations significatives.
4. D'importantes incertitudes pèsent toujours sur le recensement et l'évaluation des immobilisations et des stocks gérés par le ministère de la défense.
5. L'évaluation des immobilisations financières de l'État continue d'être affectée par des incertitudes significatives ».

À titre d'exemple, la DASCO, associée dès 2012 à la démarche engagée par la CSCF, a effectué un travail approfondi de mise en œuvre du contrôle interne en collaboration avec la Direction des finances. Pendant la première phase les processus métier dont le poids en matière d'incidences budgétaires était significatif³⁰ ont été cartographiés de manière systématique à partir d'une analyse partant de l'organigramme de la direction et faisant ressortir les cycles financiers et comptables associés à chacun des processus métier mené par les services ou bureaux.

Leur poids budgétaire a alors été évalué pour hiérarchiser les priorités d'intervention, puis les risques associés ont été analysés et classifiés dans une démarche de cartographie des risques. Un plan d'action a précisé les procédures de contrôle interne à mettre en œuvre et les pilotes qui en sont responsables.

Parallèlement, la direction a mené une démarche de contrôle interne budgétaire comportant une analyse des processus de recensement des besoins et d'exécution.

À travers ces travaux, la DASCO a établi un descriptif détaillé de ces processus et a développé une méthodologie de cartographie débouchant sur la mise en œuvre du contrôle interne comptable et financier à travers des guides de procédures qui ont pu par la suite être utilisés pour mieux maîtriser les évolutions des processus étudiés.

3.1.2. La certification nécessite la mise en œuvre de la maîtrise des risques comptables et financiers dans l'ensemble des processus métiers

Les normes d'audit internationales et françaises insistent sur l'importance pour le certificateur de bien comprendre l'environnement dans lequel opère la structure auditée, d'apprécier les risques inhérents à ses activités, d'évaluer les dispositifs de contrôle mis en œuvre. Sa démarche, fondée sur une approche par les risques, cherche à apprécier comment l'organisation, les processus et les dispositifs de contrôle mis en place assurent un niveau de maîtrise satisfaisant et permettent donc de réduire la survenance d'anomalies significatives dans les comptes. Elle couvre les champs de compétence de l'ordonnateur et du comptable.

La cartographie des risques joue un rôle central dans l'édification d'un système de contrôle interne comptable et financier, en faisant ressortir les ruptures de chaîne (notamment informatiques quand les applications ne sont pas interfacées) et les processus complexes ou à enjeu sur lesquels positionner les contrôles formalisés qui structurent le plan de contrôle.

L'expérimentation de la certification nécessite d'étendre la démarche de maîtrise des risques au-delà du cercle des services comptables, en intégrant les processus métiers lorsqu'ils sont à l'origine d'une dépense ou d'une recette et que l'on s'intéresse à l'efficacité des procédures pour utiliser au mieux les deniers publics.

Il est d'ailleurs illusoire de vouloir établir une démarcation nette au sein des processus entre ce qui relèverait du contrôle interne comptable et financier et d'autres actions dont l'influence ne porterait que sur des risques « métier ». À titre d'exemples :

- les travaux qui ont été réalisés sur les subventions dans le cadre de la mise en œuvre de la CSCF touchent à des phases d'instruction des demandes émanant des associations qui trouvent leur place en amont des procédures purement financières ou comptables : le recensement des risques concernant les subventions versées par la

³⁰ Facil'familles, décharges de classe, dotations aux caisses des écoles, subventions aux établissements publics locaux d'enseignement (EPL) avec focus sur les cités scolaires, recrutement et paiement des vacances.

DAC comporte l'absence de prise en compte des critères d'éligibilité « stratégique » (cohérence avec les orientations de la politique culturelle de la ville de Paris), de même que la licéité d'une subvention s'analyse à partir de critères fonctionnels, tels que l'existence d'un intérêt public local. Ces risques s'intègrent nécessairement au dispositif de maîtrise des risques financiers et doivent faire l'objet de mesures de contrôle ;

- une liste de sept risques découle de la cartographie des risques comptables et financiers réalisée sur le RSA par la DASES, dans le cadre des travaux de préparation à la certification. Les uns paraissent purement comptables : « *Les acomptes versés à la caf 75 ne sont pas rattachés au bon exercice* » ; d'autres sont liés aux processus opérationnels tout en ayant une incidence comptable et financière évidente : « *Les évolutions de la situation des allocataires ne sont pas prises en compte* ».

Le rapport sur la certification des comptes 2015 de l'État émet des réserves liées aux insuffisances des dispositifs de contrôle interne (cf. annexe 5). La Cour des comptes s'attache aux « *processus de gestion qui ont une incidence significative sur les comptes de l'État* », sans isoler le domaine comptable et financier. Elle souligne ainsi les liens entre les démarches de maîtrise des risques : « *[...] plusieurs démarches coexistent dans les ministères, notamment une carte des risques "comptables", parfois intégrée, avec des aspects budgétaires, dans une carte des risques dits "financiers", et, de plus en plus souvent, une carte des risques "opérationnels". La priorité doit désormais être donnée à l'articulation entre ces démarches afin d'éviter les doublons ou les omissions et d'enrichir l'évaluation des risques "comptables" par l'analyse que font les gestionnaires eux-mêmes des risques opérationnels susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes.* » (cf. annexe 10)³¹.

La recherche de la conformité comptable nécessite la construction progressive d'une gestion des risques cohérente pour l'ensemble des activités de la collectivité qui génèrent dépenses et recettes.

Recommandation 4 : Étendre la démarche de maîtrise des risques comptables et financiers à l'ensemble des directions opérationnelles et l'articuler par la suite aux processus « métier » lorsqu'ils intègrent des cycles comptables.

3.1.3. Consolider la certification dans la durée par le déploiement d'un processus de maîtrise des risques à partir des directions transverses dans un premier temps

Le contrôle interne atteste d'une prise de conscience des risques et de la nécessaire maîtrise de ceux-ci au sein de l'organisation et son développement, envisagé plus largement dans une démarche d'amélioration de la performance. Il constitue un objectif en soi tout en étant nécessaire à la certification des comptes. Cette dernière s'avère donc un levier de développement de la maîtrise des risques au-delà de la sphère comptable et financière.

³¹Dans cet esprit, la lettre du Président de la CRC d'Ile-de-France citée ci-dessus (cf. 1.2.1), indique que « *La collectivité avait ainsi prévu d'engager un important travail de cartographie et de documentation de ses processus métier au sein de ses directions. Ce travail demeure indispensable, même si le cadre de référence du contrôle interne comptable de l'État (arrêté du 31 décembre 2013) en circonscrit le périmètre à celui d'une fonction comptable définie comme l'ensemble des seuls processus comptables. Il s'agit d'un sujet majeur et la Cour des comptes émet toujours une réserve substantielle concernant l'insuffisante efficacité du contrôle interne comptable de l'État* ».

Les points de convergence sont nombreux et recourent parfois des segments d'activité qui sont soumis en priorité à des objectifs d'efficacité et les risques pouvant s'opposer à leur réalisation doivent également être pris en compte. En voici trois exemples :

- La tenue d'une comptabilité matière est nécessaire à la comptabilité des stocks, mais elle répond en premier lieu à des objectifs de maîtrise des approvisionnements pour permettre le bon fonctionnement des services utilisateurs : crèches, ateliers d'architecture, écoles, services administratifs...
- La facturation des usagers pour les services rendus contre participation financière conditionne la perception des recettes de la Ville et il faut que les règles en la matière soient respectées, mais les agents qui engagent ces recettes sont soumis à des objectifs de conformité aux droits des usagers et à des objectifs sociaux, culturels ou sanitaires, d'où découlent des choix qui sont parfois complexes à apprécier et à respecter.
- La Ville peut s'engager à soutenir financièrement une activité si certaines conditions le justifient, mais sans provoquer dans l'immédiat de mouvements de fonds sur son budget. Parce qu'ils peuvent avoir, à moyen ou long terme, des conséquences lourdes sur ses finances, ces engagements hors bilan doivent être répertoriés par la comptabilité de la Ville et il faut prévoir parfois des provisions permettant de faire face aux risques associés. Pour autant, ces engagements répondent à des objectifs en matière d'urbanisme, de soutien à la vie associative, à l'activité économique ou au logement qui se mesurent par des impacts sociaux et sociétaux.

Ces problématiques seront à traiter, dans un premier temps, dans le cadre de la maîtrise des risques comptables et financiers avec des descriptifs de processus, des guides de procédure et une cartographie des risques à laquelle devra être annexé un plan d'action de contrôle interne dont la mise en œuvre et les résultats devront être évalués, car c'est à cette condition que le certificateur pourra lever les réserves qui, aujourd'hui, seraient formulées en l'absence d'éléments suffisants pour étayer la piste d'audit de certification.

Les directions opérationnelles seront donc sollicitées dans les années qui précèdent le premier exercice de certification afin de mobiliser leurs agents pour mener les travaux nécessaires à la production de ces documents et à l'introduction de la maîtrise des risques dans leur activité. Cette dynamique nécessitera une gestion adaptée de la conduite du changement qui pourra déboucher, dans certains cas, sur la remise en cause de la nature des tâches, voire de l'organisation, au sein des services³².

La conduite d'une réflexion sur les processus et les risques demandera une mobilisation de moyens utiles au-delà de la maîtrise des risques comptables et financiers. Il faut l'orienter dès l'origine dans une perspective plus large invitant à construire la cartographie générale de la direction dans la continuité des travaux menés pour la certification afin de donner du sens aux efforts engagés et soutenir la motivation des agents par ce qui touche au plus près leurs objectifs opérationnels. La hiérarchisation des risques permettra de traiter les choix à faire lorsque ceux-ci paraissent diverger des objectifs comptables et financiers.

Recommandation 5 : Au sein des directions opérationnelles, prolonger les actions à mener prioritairement dans le cadre de la certification des comptes par la réactivation de la démarche globale de maîtrise des risques.

³² Des précisions nécessaires à la qualité comptable peuvent exiger des actions jusqu'alors non prises en compte, telles que la production d'un inventaire. La mise en place de contrôles peut impliquer la dissociation de tâches auparavant concentrées sur les mêmes personnes ou le regroupement de fonctions dispersées au sein de cellules centralisées mieux équipées pour y faire face.

À titre de commentaire, la DFA s'interroge sur « [...] une potentielle divergence entre les objectifs de respect des règles posées par la Collectivité et des objectifs de "conformité aux droits des usagers" et d'autres objectifs. Ces conflits doivent a priori être gérés au niveau de la définition des règles applicables (ajustement et différenciation des tarifs, procédures d'abandons de créances) et ne peuvent, au risque de remettre en cause le respect même des règles, être soumis à une concurrence des objectifs posés. L'interrogation porte également sur la portée du commentaire qui semble mettre en balance la nécessité d'une prise en compte des engagements hors bilan et le fait que « pour autant », ces engagements répondraient à d'autres objectifs, se mesurant par des impacts sociaux et sociétaux qui gagneraient à être précisés. »

La mission constate que les agents sont parfois soumis à des règles générant des interrogations sur les priorités à appliquer lors de leur application. C'est l'objet des démarches de maîtrise des risques, à travers l'analyse des processus, que de faire apparaître ces difficultés et de fournir aux services les moyens de les résoudre par un dispositif de contrôle qui s'attache au respect des règles applicables et à la hiérarchisation des objectifs à atteindre. Ainsi, la mise en œuvre d'un dispositif de solidarité évalué par son impact social doit être encadrée pour limiter les engagements de la Ville à un niveau financièrement soutenable et l'évaluation des résultats obtenus doit prendre en compte ces deux aspects.

3.2. Accompagner le déploiement de la maîtrise des risques

3.2.1. Perfectionner la fonction d'audit interne à partir de l'audit interne comptable et financier

La fonction pourrait être organisée au sein de l'IGVP par la création d'une mission d'audit interne, à l'image des structures de même type créées dans les départements ministériels dotés de services d'inspection générale comparables, où ces missions sont soit placées directement auprès du ministre et fonctionnent avec des personnels issus des services d'inspection ministériels, soit fonctionnent à l'intérieur du service d'inspection ministériel :

- La mission d'audit interne du ministère de l'intérieur, chargée d'animer et de coordonner la politique d'audit interne définie par le comité ministériel d'audit interne, est placée auprès du ministre et reçoit le concours des inspections générales, inspections et services d'audit du ministère de l'intérieur, de l'outre-mer, des collectivités territoriales et de l'immigration. Elle est dirigée par un Responsable ministériel de l'audit interne, inspecteur général de l'administration. Les membres de la mission ministérielle d'audit demeurent rattachés à leurs inspections. Leurs fonctions ne sont pas exclusives d'autres missions qui pourraient leur être confiées par leurs inspections de rattachement³³.
- Pour les ministères de l'éducation nationale, de l'enseignement supérieur et de la recherche, la mission est placée auprès du chef du service de l'inspection générale de l'administration de l'éducation nationale et de la recherche. Elle est dirigée par un inspecteur général et rassemble, pour l'exercice de ses attributions, des membres des corps et services d'inspection des ministères chargés de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur et de la recherche, ainsi que les agents chargés de missions

³³ Arrêté du 12 janvier 2012 portant création et fonctionnement du comité ministériel d'audit interne et de la mission ministérielle d'audit interne (inspection générale de l'administration).

d'audit interne au sein de ces ministères. Elle peut également s'adjoindre le concours d'experts extérieurs³⁴.

- L'inspection générale des affaires sociales et l'inspection générale de la jeunesse et des sports élaborent et mettent en œuvre conjointement la politique d'audit interne des ministères chargés des affaires sociales. Les audits internes sont réalisés par les inspections générales, le cas échéant, en partenariat avec d'autres services ayant compétence en matière d'audit au sein de l'État ou avec des prestataires externes³⁵.
- Les ministères économiques et financiers et le ministère de la réforme de l'État, de la décentralisation et de la fonction publique relèvent d'une mission d'audit interne des ministères directement rattachée au ministre chargé du budget. Elle définit la méthodologie applicable à l'audit interne et veille à la diffusion des bonnes pratiques au sein des ministères. Elle élabore le programme d'audit interne, sur la base d'une analyse fondée sur les risques, le met en œuvre et s'assure des suites données aux recommandations adoptées à l'issue des audits. Elle est dirigée par un membre de l'inspection générale des finances et rassemble les représentants des différents corps et services d'inspection, de contrôle et d'audit des ministères contribuant aux travaux d'audit interne et mettant à sa disposition les moyens adaptés au programme d'audit. Le chef de la mission d'audit interne est chargé des fonctions de supervision qu'il peut déléguer en tant que de besoin à un autre membre de la mission³⁶.

L'organisation des missions d'audit interne comptable et financier diffère des méthodes utilisées jusqu'à présent par l'IGVP pour mener à bien la majorité des audits qui y sont réalisés - audits externes portant sur des partenaires de la collectivité et audits de performance - comme elle diffère des missions d'évaluation des politiques publiques locales, missions d'étude, missions de contrôle et enquêtes administratives qui constituent le reste de l'activité des auditeurs. Les évolutions seront rendues d'autant plus nécessaires que les audits internes ainsi réalisés devront se conformer aux attentes du certificateur, lequel appuiera ces travaux d'audit externe sur les audits effectués en interne avant même d'examiner les dispositifs de contrôle interne de la collectivité.

L'audit interne, tel qu'il est pratiqué dans le cadre d'un dispositif de maîtrise des risques organisé, vise à vérifier le bon fonctionnement des contrôles prévus par le plan d'action découlant de la cartographie des risques de l'organisation. L'objet d'une mission d'audit est donc conditionné par l'existence de documents qui décrivent les processus d'activité, établissent la liste des risques à mettre sous contrôle et précisent les actions destinées à en réduire la fréquence de réalisation et la gravité de leurs conséquences.

Sur la base de cette documentation, l'auditeur s'efforcera de vérifier la pertinence, l'effectivité, la portée et l'efficacité de ces dispositifs de contrôle interne avec des formes d'intervention récurrentes qui peuvent donner lieu, le plus souvent, à une standardisation des outils, de la présentation des observations réalisées et des conclusions qui en découlent.

³⁴ Décret n° 2012-567 du 24 avril 2012 relatif au contrôle et à l'audit internes des ministères de l'éducation nationale et de l'enseignement supérieur et de la recherche.

³⁵ Décret n° 2014-377 du 28 mars 2014 modifiant le décret n° 2011-497 du 5 mai 2011 relatif au comité stratégique de maîtrise des risques, à la mission d'audit interne et au comité d'audit interne des ministères chargés des affaires sociales.

³⁶ Décret n° 2013-345 du 23 avril 2013 portant organisation du dispositif de contrôle interne et d'audit interne des ministères économiques et financiers et du ministère de la réforme de l'État, de la décentralisation et de la fonction publique.

Les services ayant acquis une expérience suffisante parviennent à mener des audits dans des délais en moyenne inférieurs à un mois et ne dépassant le trimestre qu'à titre exceptionnel, à l'identique des prestations proposées par les consultants externes qui assurent contractuellement ce type de missions. C'est sur cette base qu'une collaboration équilibrée pourra être établie avec la MDRA-DRFiP.

L'expérience de ce mode de fonctionnement devra être acquise progressivement par l'IGVP qui sera dans l'obligation, pour y parvenir, de se doter de procédures adaptées à élaborer dans le respect des principes de la délibération 2014 IG 1001G qui définit les missions et conditions d'intervention de l'Inspection générale de la Ville de Paris³⁷.

Conçue dans un premier temps pour répondre à l'objectif prioritaire de certification, cette mission d'audit interne devrait s'intégrer à l'expérimentation dès la première année en réalisant des missions pour une part limitée aux services de la collectivité et pour d'autres conçues conjointement avec le comptable public. Ce programme d'audit, qui conservera dans un premier temps un caractère expérimental, s'inscrira par la suite dans le cadre formalisé décrit ci-dessus (cf. § 2.2.1) pour répondre aux attentes du certificateur.

Recommandation 6 : Attacher à l'inspection générale une Mission d'audit interne dotée des ressources requises et spécialiser des auditeurs pour exercer l'audit du contrôle interne budgétaire et comptable.

3.2.2. Évaluer la maturité du dispositif de gestion des risques

Dans sa lettre de clôture à l'examen de la gestion du contrôle interne comptable et financier (cf. 1.2.1) la Chambre régionale des comptes indique : « *Comme le fait l'État, la collectivité pourra ultérieurement envisager d'établir une échelle de maturité du processus visant à apprécier son déploiement au sein de chacune de ses directions* »

Le pilotage de la politique de maîtrise des risques pourrait être facilité par la mesure régulière de la progression des différentes composantes du contrôle interne. Cette évaluation aurait vocation à s'appliquer dans un premier temps à la dimension comptable et financière centrée sur l'activité de la Sous-direction de la comptabilité, elle pourrait s'ouvrir par la suite aux autres directions dont les résultats seraient agrégés, à un stade ultérieur, pour mesurer globalement l'évolution de la gestion des risques de la collectivité. Cet outil permettrait d'établir des priorités dans les choix à faire pour améliorer le dispositif de maîtrise des risques à chaque stade de son élaboration et serait mis à la

³⁷Rappel : « *Les missions d'audit ont pour objectif d'aider la collectivité à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, les processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernance, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. Elles vérifient que les risques liés aux processus mis en œuvre sont identifiés et que des dispositifs de contrôle interne adéquats sont mis en œuvre. Elles donnent lieu à un diagnostic et doivent permettre de proposer des améliorations en vue d'un plan d'action à construire par l'entité auditée. Elles ont pour objet l'évaluation des systèmes et non des personnes.*

Ainsi, l'activité d'audit interne vise à s'assurer de :

- La réalisation des objectifs de la collectivité l'identification et la gestion appropriées des risques associés ;
- L'application correcte des lois, décrets, arrêtés, instructions et procédures internes ;
- La protection et la sauvegarde du patrimoine de la collectivité et de ses opérateurs ou mis à leur disposition ;
- L'intégrité, la fiabilité, le caractère exhaustif et la traçabilité des informations financières et opérationnelles produites ;
- La bonne gestion des ressources humaines ;
- L'efficacité et la bonne utilisation des ressources matérielles ;
- Le respect des règles éthiques et déontologiques ».

disposition du certificateur pour contribuer à son appréciation globale de la fiabilité de la gestion de la Ville.

La DGFIP a développé un outil destiné à l'évaluation de la maturité de la gestion des risques susceptible d'être utilisé pour évaluer la capacité des collectivités candidates à répondre aux exigences de la certification. Trois dimensions sont prises en compte :

- le niveau atteint par le dispositif de contrôle interne sur une échelle de cinq paliers allant d'une absence totale de maîtrise à un dispositif optimal permettant un pilotage performant des risques ;
- la profondeur du dispositif pour chacun des paliers identifiés dans l'échelle de maturité en se référant aux trois leviers que sont l'organisation, la documentation et la traçabilité ;
- le pilotage de la maîtrise des risques.

Pour chaque point, le support identifie un certain nombre de composantes qui feront l'objet d'une évaluation. Une note doit être attribuée à chacune des composantes caractérisant les leviers du contrôle interne. La notation est attribuée en fonction de critères permettant de caractériser chacun des paliers indiqués au titre de chacune des composantes en se référant à des éléments probants. Cette appréciation est faite de manière collégiale dans un souci d'objectivité.

Figure 4 : Échelle de maturité de la gestion des risques



Source : DGFIP MDCCIC

L'évaluation permet ainsi de faire progresser le contrôle interne en permettant aux acteurs de revenir périodiquement sur son organisation et son efficacité.

Recommandation 7 : Mettre en œuvre un dispositif d'évaluation régulière de la maturité du dispositif de maîtrise des risques.

Pour le Directeur des finances et des achats, « les différents éléments retracés par l'IG sur les bases du dispositif de contrôle interne (organisation, documentation, contrôle...) sont d'ores et déjà en cours ou mis en place au sein de la DFA sur les finances et la comptabilité. Le dispositif d'évaluation de la maturité du dispositif de maîtrise des risques ou "échelle de maturité des risques" est par ailleurs en cours d'expérimentation au sein de la DFA. »

3.2.3. Un schéma d'organisation du contrôle interne comptable et financier fondé sur la coopération entre la DFA et les autres directions

La DFA a exprimé un certain intérêt pour une formule s'inspirant de l'organisation de celle de l'État : des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM), tout en étant placés sous l'autorité du ministre en charge du budget, sont installés au niveau central auprès des ordonnateurs principaux de l'État de chaque ministère. Ils doivent ainsi disposer d'une vision globale et ont pour mission l'amélioration de la sécurité et de la fiabilité de la

chaîne de la dépense, dans l'esprit de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) et de la réforme du contrôle financier³⁸. Ils sont au nombre de onze.

Cette solution semble néanmoins difficilement transposable, ne serait-ce qu'en raison de la séparation entre la collectivité ordonnatrice et son comptable public relevant de l'État. Le nombre des directions obligerait à d'importants regroupements qui limiteraient les capacités d'immersion d'un « CBCM municipal » dans chaque structure. Un inconvénient supplémentaire réside dans l'éparpillement des forces que suppose une telle organisation, les risques de déperdition, d'exercice inégal du contrôle, d'interruption en cas d'absence prolongée d'un des contrôleurs ou de son remplacement après une longue vacance...

En pratique, les récentes évolutions organisationnelles qui ont conduit au périmètre actuel de la DFA la rendent d'ores et déjà à même d'accéder à l'essentiel des informations qui lui sont nécessaires et ce, probablement dans des conditions sensiblement meilleures que l'organisation de l'État ne le permet au ministère des comptes publics qui est confronté à une complexité administrative et territoriale supérieure ainsi qu'à des masses en cause considérables :

- Évolutions de SEQUANA fournissant potentiellement en temps réel toutes les informations nécessaires à la constitution du budget, à son exécution et à la tenue des comptes ;
- CSP achats et comptables définissant les principaux supports de la dépense et assurant la liquidation de toutes les dépenses ;
- Maîtrise des recettes fiscales, y compris la taxe de balayage et la taxe de séjour ;
- Connaissance des principales délégations de service public et partenariats de la collectivité au travers de ses services dédiés...

La DFA fait néanmoins valoir son insuffisance d'informations sur l'exécution des dépenses de personnel, le poste principal, probablement en raison de la non-intégration du SIRH à SEQUANA. Ce point a été évoqué plus haut.

Dès lors, la réorganisation de la DFA pourrait être envisagée *a minima*. Une structure légère en charge du contrôle interne budgétaire et comptable, directement rattachée au directeur, aurait pour première mission de faire produire aux sous-directions du budget, de la comptabilité et des achats ainsi qu'aux autres services de la direction, notamment ceux en charge des délégations de service public, concessions et partenariats l'ensemble des

³⁸ En qualité d'autorité chargée du contrôle budgétaire, le CBCM exerce les contrôles prévus par le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique auprès de l'ordonnateur principal, dans des conditions précisées par arrêté (un arrêté par ministère). À ce titre, il est notamment chargé du visa du document de répartition initiale des crédits et des emplois (DRICE) et du document prévisionnel de gestion des emplois et des crédits (DPGECP) et il rend un avis sur le caractère soutenable de la programmation pour chacun des ministères. Il veille à la sincérité des prévisions de dépenses et à la maîtrise des risques budgétaires. Il exerce le contrôle a posteriori des actes dispensés de visa ou d'avis. Il analyse les circuits et procédures ou les déterminants de la dépense.

En qualité de comptable public, il est assignataire des ordres de dépenses et de recettes de l'ordonnateur principal. Il concourt également à la tenue et à l'établissement des comptes de l'État et s'assure, conformément à l'article 31 de la LOLF, de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures comptables. Garant de la qualité comptable des opérations, il fiabilise notamment les opérations d'inventaire. Dans le cadre de sa mission générale de conseil, le CBCM assiste les services gestionnaires dans la mise en œuvre du volet comptable de la LOLF, notamment à travers le développement du contrôle interne.

Source : site Forum de la performance de la direction du budget (<http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/cadre-gestion-publique/contrôle-budgétaire/essentiel/fondamentaux/contrôleurs-budgétaires-comptables-ministériels#.V9KU01LVz5g>).

informations et des dispositifs de maîtrise des risques nécessités par l'obligation de faire certifier les comptes de la collectivité. Elle analyserait les insuffisances et proposerait des évolutions de nature à les combler. Elle aurait ensuite la responsabilité de superviser et d'animer le réseau de contrôle interne budgétaire et comptable tissé avec les directions et de faire fonctionner les organes de gouvernance de la maîtrise des risques comptables et financiers. Une telle organisation assurerait un niveau d'intervention homogène, une capitalisation des compétences et une continuité des activités, indépendamment des problèmes soulevés par la rotation des personnels la composant. Elle s'inscrirait ainsi dans une démarche d'amélioration continue. Elle serait enfin l'interlocuteur « opérationnel » du certificateur externe.

Sous réserve d'une évaluation précise de ses besoins et selon le moment (préparation de la première certification, renouvellement annuel de la certification les premières années puis en routine), son effectif pourrait varier et s'inscrire dans le temps dans une tendance baissière. Dans la phase actuelle de préparation, il est suggéré à la DFA qu'un effectif de cinq à six cadres de catégorie A pourrait probablement répondre aux besoins.

Recommandation 8 : Créer auprès du directeur des finances et des achats une mission du contrôle interne budgétaire et comptable de cinq cadres de catégorie A assurant la mobilisation des moyens internes à la DFA, la supervision et l'animation du réseau dans les directions et la relation avec le certificateur.

Cette évolution *a minima* pourrait laisser la responsabilité du projet de certification des comptes proprement dite à la sous-direction de la comptabilité. Une autre modalité consisterait à rattacher la mission du contrôle interne budgétaire et comptable à la sous-direction de la comptabilité. Il faudrait alors veiller que celle-ci établisse et maintienne les liens nécessaires avec les autres entités de la DFA susceptibles de fournir à cette cellule les informations utiles à temps et dispose d'un mandat pour les mobiliser autant que de besoin.

LISTE DES RECOMMANDATIONS

- Recommandation 1** : Dès 2017, renforcer la Mission certification des comptes et constituer un réseau de responsables de la maîtrise des risques comptables et financier au sein de l'ensemble des directions, dont les missions répondront aux préconisations de la DFA pour atteindre l'objectif de certification. 24
- Recommandation 2** : Réactiver les structures de gouvernance pour valider la stratégie de maîtrise des risques comptables et financiers, le cadre méthodologique des audits internes et leur programme annuel. 31
- Recommandation 3** : Programmer dès 2017 au moins deux audits par l'IG et la mission d'audit de la DRFiP du contrôle interne mis en place par la DFA sur des sujets qu'elle estime à maturité afin d'en définir et roder les méthodes. 31
- Recommandation 4** : Étendre la démarche de maîtrise des risques comptables et financiers à l'ensemble des directions opérationnelles et l'articuler par la suite aux processus «métier» lorsqu'ils intègrent des cycles comptables. 34
- Recommandation 5** : Au sein des directions opérationnelles, prolonger les actions à mener prioritairement dans le cadre de la certification des comptes par la réactivation de la démarche globale de maîtrise des risques. 35
- Recommandation 6** : Attacher à l'inspection générale une Mission d'audit interne dotée des ressources requises et spécialiser des auditeurs pour exercer l'audit du contrôle interne budgétaire et comptable. 38
- Recommandation 7** : Mettre en œuvre un dispositif d'évaluation régulière de la maturité du dispositif de maîtrise des risques. 39
- Recommandation 8** : Créer auprès du directeur des finances et des achats une mission du contrôle interne budgétaire et comptable de cinq cadres de catégorie A assurant la mobilisation des moyens internes à la DFA, la supervision et l'animation du réseau dans les directions et la relation avec le certificateur. 41

PROCÉDURE CONTRADICTOIRE

Dans le cadre de la procédure contradictoire en vigueur à l'Inspection Générale, le rapport provisoire d'étude sur la certification des comptes a été transmis le 22 novembre 2016 au Secrétaire général, au Directeur des finances et des achats et au Cabinet de la Maire. Leurs réponses sont jointes au rapport 16-12-01 consacré à la cartographie des risques et à la certification des comptes. En effet, ces trois réponses regroupent les observations faites pour les deux rapports 16-12-01 et 16-12-02.

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Lettre de mission.

Annexe 2 : Liste des personnes rencontrées.

Annexe 3 : Le cadre de réalisation des audits communs entre la mission d'audit de la DRFiP et l'Inspection générale.

Annexe 4 : Certification des comptes de l'État, motivations détaillées des réserves de la Cour des Comptes (extraits).

Annexe 5 : Parangonnage avec l'APHP et la CNAMTS.

Avis : La version publiée de ce rapport ne comprend pas les annexes. Sous réserve des dispositions de l'article L.312-1 du Code des relations entre le public et l'administration, relatif à la communication des documents administratifs, et de la délibération 2014 IG 1001, celles-ci sont consultables sur place, sur demande écrite à la direction de l'Inspection générale.