



DOSSIER D'EXPERTS

GESTION ET FINANCES LOCALES

Préparer son passage à la M57

La boîte à outils des praticiens

Sous la coordination de **Marie-Christine Baranger**

Pilote du groupe de travail de l'AFIGESE Qualité des comptes et certification
Agent comptable Société du Grand Paris



territorial éditions

Préparer son passage à la M57

La boîte à outils des praticiens

Depuis plusieurs années, la volonté d'avoir un référentiel unique en matière comptable et budgétaire pour l'ensemble des collectivités existe. La M57 a pour but de répondre à cet objectif tout en offrant un cadre moderne et adapté à une grande partie des structures locales publiques.

Le présent ouvrage, issu de l'expérience de collectivités ayant mené à bien le passage à ce nouveau référentiel, a pour but de faire connaître les nouveautés apportées par la M57.

Nouveautés comptables, budgétaires mais également organisationnelles du fait de la mise en place de nouvelles règles au sein des collectivités, la bascule en M57 va au-delà d'une simple transposition de comptes.

L'ouvrage insiste particulièrement sur les jalons indispensables à respecter pour atteindre l'objectif de bascule. Au vu des expériences vécues, il décrit les écueils à éviter, les délais à respecter et les bonnes pratiques. Il met l'accent sur les opportunités du passage à la M57 pour se lancer sur des chantiers de mise en qualité comptable : patrimoine, provisions, engagement hors bilan, etc.

Enfin, il fournit une véritable boîte à outils assortie d'exemples concrets, sur les différentes actions à mener pour assurer une bascule dans de bonnes conditions.



Sous la coordination de **Marie-Christine Baranger**, spécialiste des finances locales, administratrice de l'AFIGESE et pilote du groupe de travail *Qualité des comptes et certification*. Après une expérience de plusieurs années au ministère des Finances, elle rejoint en 2014 la direction des finances et des achats de Paris, expérience qui lui apporte un regard de terrain. À ce titre, elle participe aux travaux de bascule en M57. Depuis 2019, elle occupe le poste d'agent comptable au sein de la Société du Grand Paris.

En collaboration avec les membres du groupe de travail *Qualité des comptes et certification* de l'AFIGESE, représentants de plusieurs collectivités qui ont fait état de leur expérience sur la bascule en M57.

boutique.territorial.fr

ISSN : 1623-8869 – ISBN : 978-2-8186-2075-5

territorial éditions



DOSSIER D'EXPERTS

GESTION ET FINANCES LOCALES

Préparer son passage à la M57

La boîte à outils des praticiens

Sous la coordination de **Marie-Christine Baranger**

Pilote du groupe de travail de l'AFIGESE Qualité des comptes et certification
Agent comptable Société du Grand Paris

territorial éditions

CS 70215 - 38501 Voiron Cedex - Tél. : 04 76 65 87 17 - Référence TDE 918A

Retrouvez tous nos ouvrages sur boutique.territorial.fr

**Vous souhaitez
nous contacter
à propos de votre ouvrage ?**

C'est simple !

Il vous suffit d'envoyer un mail à :
service-client-editions@territorial.fr
en précisant l'objet de votre demande.

Pour connaître l'ensemble de nos publications,
rendez-vous sur notre boutique en ligne
www.boutique.territorial.fr

Avertissement de l'éditeur :

La lecture de cet ouvrage ne peut en aucun cas dispenser le lecteur
de recourir à un professionnel du droit.

Nous sommes vigilants concernant les autorisations
de reproduction et indiquons systématiquement
les sources des schémas, images, tableaux, etc.

Pour toute demande de modification, mise à jour
ou suppression d'un élément au sein de cet ouvrage,
merci de contacter les éditions Territorial.

	Il est interdit de reproduire intégralement ou partiellement la présente publication sans autorisation du Centre Français d'exploitation du droit de Copie. CFC 20, rue des Grands-Augustins 75006 Paris. Tél. : 01 44 07 47 70
---	---



© Territorial, Voiron

ISBN : 978-2-8186-2075-5

ISBN version numérique : 978-2-8186-2076-2

Imprimé par Reprotechnic, à Bourgoin-Jallieu (38) - Mars 2023

Dépôt légal à parution

Sommaire

Préface.....	p.9
--------------	-----

Préambule

Les témoignages d'experts.....	p.11
--------------------------------	------

Partie 1

S'approprier le contenu de la M57

Chapitre I

Philosophie et champ d'application.....	p.21
---	------

A - Apport et principes de construction	p.21
---	------

B - Champ d'application.....	p.23
------------------------------	------

Chapitre II

Les principales évolutions apportées par la M57	p.25
---	------

A - Sur le plan comptable	p.25
---------------------------------	------

1. Les immobilisations.....	p.26
-----------------------------	------

2. Les provisions et dépréciations.....	p.33
---	------

3. Les engagements hors bilan	p.36
-------------------------------------	------

4. La suppression des charges, produits exceptionnels et du résultat exceptionnel.....	p.37
--	------

5. La présentation des états financiers.....	p.38
--	------

6. Les points particuliers relatifs aux changements de méthode, d'estimations, corrections d'erreurs.....	p.39
---	------

B - Sur le plan budgétaire	p.41
----------------------------------	------

1. Les grands principes de vote du budget.....	p.41
--	------

2. La gestion pluriannuelle et la fongibilité des crédits.....	p.43
--	------

3. La gestion des crédits pour dépenses imprévues	p.44
---	------

4. Le règlement budgétaire et financier	p.46
---	------

Chapitre III

La perspective de la M57 dans un contexte d'évolution de la gestion financière ..	p.49
---	------

A - La M57 comme base de travail à la fiabilisation des comptes locaux.....	p.50
---	------

B - Le compte financier unique, vers une information synthétique et enrichie.....	p.51
---	------

C - Les dispositifs de fiabilisation des comptes locaux.....	p.52
--	------

Partie 2

La M57, une opportunité pour mener des chantiers plus larges

Chapitre I

L'actif, l'opportunité de se mettre « en ordre de marche » p.57

A - Les différents textes applicables p.58

1. L'instruction M57 et plus particulièrement son tome 1 p.58

2. La circulaire n° INTB0200059C du 26 février 2002 p.60

3. L'instruction NOR : INTB1501664J du 27 mars 2015
et son annexe p.60

B - La tenue d'un inventaire comptable et l'organisation à mettre en place p.62

1. De l'entrée à la sortie d'une immobilisation p.62

2. L'organisation de l'inventaire comptable p.66

Chapitre II

Les dépréciations et provisions, avoir connaissance de ses risques p.69

A - Les dépréciations, une meilleure évaluation de l'actif de la collectivité p.69

1. Dans le domaine des immobilisations p.69

2. Dans le domaine des créances de l'actif circulant p.70

B - La constatation de provisions et la connaissance des litiges ou charges futures p.71

1. Le périmètre des provisions p.72

2. Le recensement et l'évaluation des provisions p.73

Chapitre III

Les rattachements, une opportunité pour revoir la chaîne de la dépense p.75

A - L'engagement p.76

B - Le service fait p.77

1. La réalisation du service fait p.77

2. Les pièces justificatives pour les dépenses : « cas général » p.78

3. Les pièces justificatives pour des dépenses spécifiques p.78

Chapitre IV

Les produits et créances p.79

Chapitre V

Les états financiers p.81

A - Sur l'expérimentation de la certification des comptes p.82

B - Sur le compte financier unique p.82

Partie 3

Réaliser les travaux de bascule

Chapitre I

Se préparer	p.87
A - Le domaine juridique	p.87
1. L'amortissement	p.89
2. La notion de composant	p.91
3. Le seuil de signification et les biens de faible valeur	p.91
4. La neutralisation	p.92
5. Les provisions et dépréciations	p.92
6. Le règlement budgétaire et financier	p.93
B - Le domaine organisationnel	p.95
1. La gestion des immobilisations	p.95
2. La gestion des subventions	p.96
3. La gestion des litiges	p.97
4. L'organisation des régies	p.97
C - Le domaine du système d'information financier	p.97

Chapitre II

S'organiser	p.99
A - Mobiliser les acteurs et définir la gouvernance du projet	p.99
1. La mobilisation des acteurs	p.99
2. La gouvernance du projet	p.101
B - Définir le calendrier	p.102
1. Identifier les principales étapes au sein d'un rétroplanning	p.103
2. Identifier les actions, les acteurs, les jalons intermédiaires	p.103

Chapitre III

Agir	p.105
A - Conduire les travaux préparatoires	p.105
1. Communiquer sur la M57	p.105
2. Organiser un programme de formation au profit des acteurs internes (deux acteurs comptables/budgétaires)	p.106
3. Comment faire passer les messages, les nouveautés	p.106
B - Mener les transpositions par nature et par fonction	p.107
1. Les principes de la transposition	p.107
2. La transposition lors de la préparation budgétaire	p.108
3. La transposition des engagements juridiques	p.109
4. La transposition des immobilisations	p.109
5. La transposition de la balance d'entrée	p.110
C - Réaliser l'apurement des comptes, le calendrier de clôture et les travaux de clôture	p.110
1. L'apurement de la comptabilité	p.111
2. L'anticipation de la clôture	p.112
3. La question des rattachements et de la bascule en M57	p.113

Boîte à outils

Document 1	
Exemple d'évaluation statistique des dépréciations pour créances	p.117
Document 2	
Sommaires de règlement budgétaire et financier	p.119
Document 3	
Exemples de délibération relative aux immobilisations	p.123
Document 4	
Exemples de délibérations relatives à la fongibilité des crédits	p.127
Document 5	
Exemple de rapport de passage à la M57	p.129
Document 6	
Exemple de feuille de route	p.135
Document 7	
Exemple de cartographie des systèmes d'information	p.139
Document 8	
Exemples de planning	p.141
Document 9	
Transposition de nomenclature M57 par fonction	p.143
Document 10	
Exemple de transposition lors de la préparation budgétaire	p.145

Annexes

Annexe I	
Le périmètre de l'amortissement obligatoire par type de collectivités	p.149
Annexe II	
Périmètres provisions/dépréciations et neutralisation selon l'entité appliquant la M57	p.151
Annexe III	
Exemple de structure d'inventaire comptable	p.153
Annexe IV	
Fiche relative au calcul d'une dépréciation de participation (immobilisation financière)	p.155
Annexe V	
Provision pour compte épargne-temps (CET) : principe de constitution	p.159
Annexe VI	
Maquette du CFU par nature	p.161

Au 1^{er} janvier 2024 l'ensemble des collectivités territoriales devraient être au rendez-vous de la M57.

Ce nouveau référentiel comptable et budgétaire est une étape supplémentaire vers une plus grande transparence financière.

Il est le support de réformes et d'expérimentations, il ouvre des perspectives aux collectivités.

Cet ouvrage a vocation à expliquer les principales « nouveautés » de la M57, mais au-delà, il développe les opportunités qui s'ouvrent pour mener des chantiers d'amélioration de la qualité comptable, de la connaissance financière.

Il doit être pris comme une véritable boîte à outils issue de l'expérience de collectivités ayant vécu cette bascule et prêtes à mutualiser leur expérience.

Préface

Réseau de professionnels des collectivités territoriales, des finances publiques locales, de la gestion publique locale, de l'évaluation des politiques publiques et, plus largement, du management public territorial, l'AFIGESE se fait un devoir d'être au rendez-vous de toutes les réformes.

L'échange des savoirs et de savoir-faire, l'appui et l'aide de l'ensemble de nos collègues est une priorité.

Nous ne pouvions donc qu'être au rendez-vous de la M57 !

Plusieurs de nos adhérents avaient vécu cette bascule, s'étaient investis et très tôt ont souhaité faire bénéficier l'ensemble des collectivités de leurs connaissances, de leur expérience.

Cet ouvrage est né de cette volonté. Il est le fruit de travaux communs de plusieurs collectivités, d'échanges lors de formations.

Nous espérons que cet ouvrage vous apportera toutes les clés pour vous aider à passer le cap vers la M57.

Au-delà de la M57, il vise également à vous donner les clés pour approfondir certains sujets parfois délaissés par manque de temps... La M57 est une véritable opportunité pour remettre « en haut de la pile » des sujets vastes et prégnants : le patrimoine des collectivités, la fiabilisation de l'exécution de la dépense, le provisionnement et les risques... Un ensemble de sujets qui touche le cœur de l'organisation et qui est à l'origine de véritables chantiers d'efficience.

Je fonde l'espoir que cet ouvrage vous ouvrira des perspectives nouvelles, des réflexions inédites et... plus simplement vous permettra d'envisager sereinement la bascule vers ce nouveau référentiel.

Bonne lecture et bon courage !

Pascal Bellemin
Président de l'AFIGESE

Préambule

Les témoignages d'experts

Ils ont vécu le passage de la M11/12 à la M14, puis à la M57, la parole à trois grands témoins...

Philippe Laurent, maire de Sceaux

De la M14 à la M57, une longue aventure !

Faire en sorte que les états comptables donnent une image la plus fidèle possible de la situation économique d'une collectivité, que l'exécution budgétaire soit aussi un outil d'aide à la décision, ou encore détenir dans un seul document l'exhaustivité des informations financières... il s'agit pour les responsables publics et les gestionnaires locaux d'un souhait récurrent depuis le siècle dernier.

La bascule en M14 dans les années 1990 – à laquelle j'ai eu l'honneur de participer très activement – a marqué une première étape. Clé de voûte de la modernisation de la comptabilité communale, l'instruction M14 a définitivement remplacé, au 1^{er} janvier 1997, les instructions M11 et M12 qui avaient été mises en place dans les années 1960. L'entrée en fonction de la M14 a permis d'uniformiser la gestion financière des communes et groupements de communes et de rendre moins opaque le dialogue entre la collectivité et son environnement, en même temps qu'elle a été l'occasion de l'instauration d'un vrai partenariat entre la direction générale de la Comptabilité publique (DGCP), devenue direction générale des Finances publiques (DGFIP) par la suite, et les ordonnateurs, là où il n'y avait auparavant que du contrôle.

Le but était de se rapprocher des principes de comptabilité générale, de « prendre au pied de la lettre » les dispositions du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 et son article 52 : « *La nomenclature des comptes ouverts en comptabilité générale définit les modalités de fonctionnement des comptes. Cette nomenclature s'inspire du plan comptable général approuvé par arrêté du ministre des Finances.* »

Les attentes étaient fortes dans cette phase de décentralisation et de responsabilisation des acteurs publics locaux, et les équipes au sein des collectivités locales ont vécu une véritable révolution culturelle : réflexion en droits constatés, émergence de la notion de bilan (gestion actif/passif, gestion de la dette...), articulation étroite du budgétaire et du comptable...

La M14 reprenait l'intégralité des apports antérieurs tant sur le plan budgétaire que comptable et avait pour finalité de constituer un véritable outil porteur de qualité, d'aide à la décision, de valorisation de l'information financière. Une véritable réforme donc, révélatrice également d'un nouveau partenariat avec l'État (DGFIP et direction générale des Collectivités locales [DGCL]). Ainsi, une démarche nouvelle faite de coopération et de compréhension réciproque a commencé à émerger.

La M14 a été la première pierre amenée à l'édifice d'une nouvelle vision de la comptabilité en secteur local. Elle a permis d'ouvrir la voie aux réformes actuelles, de faire monter en compétence les équipes des ordonnateurs.

La M57, dans ce cadre, est donc la digne héritière d'une dynastie qui commence au siècle dernier : M14, M52, M71 ... Nul doute qu'avec la certification des comptes et le compte financier unique, elle contribuera à renforcer encore la crédibilité de la gestion publique locale, trop souvent méconnue, et ainsi à renforcer les atouts d'une amplification toujours attendue de la décentralisation des politiques publiques en France.

Jean-Christophe Moraud, préfet, ancien chef du bureau des budgets locaux et de l'analyse financière (direction générale des Collectivités locales) ancien sous-directeur des finances locales et de l'action économique (direction générale des Collectivités locales)

M14, M57 : des étapes indispensables afin que les collectivités locales accèdent à une gestion budgétaire et financière globale, maîtrisée et mature à l'instar de l'État lors du « big bang » de la loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF), il y a plus de 20 ans

Quand j'ai découvert, fin 1992, nouveau chef du bureau des budgets locaux et de l'analyse financière de la DGCL après deux années aux concours financiers de l'État, le « dossier » M14 qui était partagé avec l'alors DGCP, il s'agissait – vu du ministère de l'Intérieur – d'un dossier un peu « épouvantail », car très technique, et considéré comme principalement une affaire de comptables publics (après tout ... on modernisait les vieilles M11 et M12 !). Pour intéresser à ce chantier le cabinet du ministre aux collectivités locales, mobiliser la structure et surtout le réseau des préfets et préfectures, il m'a d'abord fallu comprendre les lignes directrices de cette première étape de modernisation de la gestion publique locale, puis dégager les enjeux pour le ministère de l'Intérieur (compréhension de la portée et de l'intérêt des dispositifs comptables introduits et formation des agents en charge du contrôle des collectivités locales) – les préfets sont en effet en charge du contrôle de légalité et budgétaire – mais aussi mettre en exergue les enjeux politiques – le positionnement de l'État et de son appareil administratif au regard de la gestion des finances locales et des limites du principe de libre administration après une bonne décennie de décentralisation/émancipation des collectivités territoriales.

Cependant, dans cette comparaison entre hier et aujourd'hui, il est une différence de taille entre la période d'élaboration de la M14 et le chantier M57 – liée selon moi au compte financier unique (CFU) – qu'il faut avoir en tête : le contexte.

En effet, dix ans après les lois Defferre, la décennie 1980-1990 avait été marquée par des crashes budgétaires et financiers locaux retentissants – on cite toujours les emblématiques villes d'Angoulême ou Briançon (en occultant d'ailleurs les autres et en oubliant que ces villes-là ne se sont pas vraiment et totalement remises, même si leur santé financière s'était améliorée, mais à quel prix !). La loi Administration territoriale de la République

(ATR) n° 92-125 du 6 février 1992, qui innove en matière de fiscalité locale (taxe professionnelle unique ou de zone), comporte un important volet normatif un peu oublié qui renforce la transparence et rend plus efficace les contrôles (instauration du débat d'orientation budgétaire (DOB)), présentation complétée de fondamentaux de la gestion et des budgets, renforcement des contrôles notamment par les chambres régionales des comptes, etc.). La M14, derrière son caractère d'alignement normatif sur des standards internationaux de présentation et de gestion, complète cette construction : les gestions locales déviantes doivent pouvoir être révélées plus aisément d'abord par les élus eux-mêmes – de l'opposition – et se révéler aux spécialistes du contrôle (préfets et trésoriers payeurs généraux (TPG)) qui sont dotés en 1992-1993 d'un outil puissant, un réseau d'alerte relatif aux gestions « vulnérables ».

La M14 fut pour le ministère de l'Intérieur une occasion de moderniser et de renforcer l'efficacité du contrôle budgétaire pratiqué en préfecture, tout d'abord en renforçant sur ce champ le partenariat entre les comptables publics et les préfectures grâce à une grille partagée d'analyse des évolutions budgétaires d'une collectivité, déclinée du réseau d'alerte et enrichie côté préfecture de l'analyse de certaines annexes budgétaires transmises avec le budget (le comptable public ne traitait que les flux budgétaro-comptables des budgets locaux – aujourd'hui les parties numérisées I, II et III des budgets transitent par Hélios mais les mêmes parties plus la quatrième empruntent le circuit intérieur via Actes budgétaires et pour donner lieu à des calculs d'équilibre automatisés via un applicatif mis à jour chaque année, associé aux flux). Ce partenariat local lors de chaque campagne budgétaire, qui selon les situations débouchait sur un dialogue entre préfet, TPG et élus concernés, a sans doute permis d'éviter des difficultés budgétaires dans maintes collectivités grâce à ce dispositif d'anticipation. Les crashes budgétaires postérieurs relevaient alors d'une autre nature...

Ensuite, l'introduction de la M14 a permis grâce à l'introduction de principes et règles comptables évidents dans les entreprises – notamment car il s'agit de principes de transparence nécessaires pour accueillir investisseurs et actionnaires, mais aussi parce qu'ils emportent des conséquences fiscales favorables, à la différence des structures publiques – de renforcer la solvabilité des collectivités (obligées de constituer un niveau d'épargne minimum incompressible) et l'efficacité du contrôle budgétaire (sincérité des inscriptions et écritures budgétaires).

Parmi ces dispositifs, on peut évoquer :

- l'introduction des obligations d'amortissement des immobilisations et de provisionnement. Ces deux dotations ne sont pas de même nature et il a bien fallu adapter, par rapport aux règles de droit commun applicables aux entreprises (principalement de nature fiscale pour cadrer la tentation d'« optimisations » opportunistes), l'assiette de calcul applicable aux dotations aux amortissements (surtout pour des actifs aux valeurs historiques non connues ou plus simplement la voirie communale...) qui est forcément différente des immobilisations en usage dans la comptabilité des entreprises. Il en va de même pour les dotations aux provisions ou il a fallu appeler l'attention des élus sur la déclinaison financière du principe de précaution, en laissant en outre une marge de manœuvre aux assemblées délibérantes ; dans les faits, ce type de dotations se limite au champ des contentieux. Néanmoins, ces principes – désormais assis sur des jurisprudences du juge administratif (tribunaux administratifs et surtout Conseil d'État) – ont clairement contribué au renforcement du contrôle budgétaire au titre de la mise en cause de la sincérité des écritures et dotations.

La création de ces dotations – même limitées – avait également un objet plus « politique » : contribuer à la formation d'un niveau incompressible d'épargne forcée constitué dès la section de fonctionnement. Comme il n'y a pas, à la différence des entreprises, de traitement fiscal accompagnant ces « charges » qui constituent aussi une ressource de trésorerie *in fine*, il a fallu instituer le virement de cette épargne « non thésaurisable » de la section de fonctionnement sous la forme d'un autofinancement de la section d'investissement, en plus de l'excédent normal des recettes de fonctionnement sur les dépenses équivalentes. Ce jeu d'écriture, entre des écritures à la fois budgétaires et d'ordre, n'est pas forcément intelligible mais il est adapté à des collectivités publiques qui n'ont ni une préoccupation fiscale, ni de chiffre d'affaires, ni même de rentabilité (mais plutôt de pluriannualité) ou de solidarité intergénérationnelle (impôt d'aujourd'hui/dette pour demain) pour des investissements souvent de long terme ;

- le rattachement rigoureux des charges et produits à l'exercice qui figure comme principe comptable cardinal fut un autre chantier. Tout le monde convenait – y compris au sein du Comité des finances locales – que ce principe applicable en M11 et M12 était pratiqué de manière parfois « impressionniste » et d'autant plus aisément que la comptabilité des engagements soit n'existait pas, soit était tenue selon une rigueur discutable... On a pu découvrir dans quelques cas – rares – qu'il existait des situations où les élus avaient tellement engagé qu'ils avaient au moins un budget complet à découvert. Il a donc fallu pratiquer de la pédagogie « coercitive » sur les comptabilités d'engagement (et, quelques années plus tard, assouplir en donnant la capacité de procéder, comme l'État pour ses investissements, sous la forme d'autorisations d'engagement/crédits de paiement sur lesquels se fonde l'équilibre budgétaire).

L'explication de ce principe – et le contrôle de son application – a été rien moins qu'évident, notamment pour le régime des intérêts courus non échus (ICNE) qui a aussi nécessité une discussion avec les banquiers de la place dont certains, comme la banque Dexia, commençaient à développer des produits un peu complexes proposés aux grandes collectivités qui avaient des besoins de financement importants et constants. Si les discussions étaient conduites entre la DGCL/DGCP et des banquiers plus ou moins spécialisés sur un ton policé, je n'ai pas forcément souvenir que l'administration ait reçu un accueil très coopératif de la part de ces derniers, peu enclins à « ouvrir le capot » sur le fonctionnement de ces produits et la formation du taux d'intérêt *in fine* facturé aux collectivités. Inscrire un coût juste de l'endettement non seulement à un budget annuel mais aussi au bon budget d'une collectivité publique ne doit pas être une information toxique !

- enfin, l'introduction d'une présentation croisée par nature et par fonctions, pour rassurante qu'elle paraissait, a été source de malentendus – surtout la « fonctionnelle ». Beaucoup ont – notamment dans les grandes collectivités – investi sur un cadre qui permettait de bâtir une comptabilité analytique voire un contrôle de gestion associé et demandé un détail très fin des dix fonctions prévues... alors qu'en fait, il s'agissait « à la grosse » de répondre à un besoin de l'Insee de reclassification fonctionnelle selon les champs larges des compétences. Encore une fois, il a fallu faire preuve de pédagogie tout en effectivement regretter les limites de l'exercice.

Bref, la fiabilité des comptes des collectivités locales – principe de base encore plus incontournable qu'il s'agit d'argent public utilisé dans une assemblée et une institution démocratiques – qui était au cœur de la M14 a été au cœur de l'exercice.

Cette modernisation du cadre comptable et budgétaire qu'on réduit souvent à la seule nomenclature M14 a eu le mérite de faire entrer toute la gestion locale (dans la foulée et sans véritables difficultés, ce sont en effet les nomenclatures et cadres budgétaires

des régions et départements qui ont été modernisés sur les mêmes fondements) dans une forme de modernité. Comptabilité d'engagement partout, sincérité des écritures et fiabilité des comptes améliorée, annexes budgétaires détaillées sur des points cruciaux comme les budgets annexes (services publics administratifs et services publics industriels et commerciaux, les satellites comme les SEML [société d'économie mixte locale], liste des associations bénéficiant de concours financiers de la collectivité avec leurs bilans ou états financiers, certifiés le cas échéant par un commissaire aux comptes...).

La mise en place de cette réforme a pris un certain temps à partir de 1994 mais elle s'est appuyée sur le réseau territorial des comptables publics particulièrement mobilisé pour accompagner toutes les communes, même les plus petites qui bénéficiaient d'une nomenclature simplifiée – gage de la réussite du projet en M14 comme en M57. Elle a permis une consolidation des comptes publics par l'Insee (et donc l'alimentation d'Eurostat) infiniment plus fiable qu'auparavant avec un suivi annuel macro du besoin ou de l'excédent de financement, de l'endettement local, de la formation brute de capital fixe (FBCF) locale particulièrement instructif.

La mise en place de la M57 ne constitue pas encore une réforme majeure mais c'est une nouvelle étape dans l'adaptation du cadre budgétaire et comptable des collectivités. En revanche, le compte financier unique (CFU) en est une, et de taille. Mais le contexte joue encore un rôle important : entre-temps en effet, l'État avec la LOLF (loi organique n° 2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances) mis en pratique pour la loi de finances pour 2006 a profondément fait évoluer la transparence sur son budget et le contrôle par le Parlement. Un énorme travail souterrain a été réalisé par l'administration française sur la fiabilisation des comptes publics – certifiés par la Cour des comptes qui ne pratique pas une certification de complaisance, car ce travail correspond aux normes internationales – y compris sur l'actif et le domaine de l'État. Un travail de réingénierie de la procédure budgétaire et de la dépense publique (avec des services facturiers mutualisés) a été réalisé (non sans mal) et *in fine* l'État s'est doté d'un système d'information budgétaire et comptable unique, le système Chorus, qui a plus ou bien digéré les quelque 318 systèmes ministériels ou autres préexistants. Depuis lors, tous les établissements publics de l'État, y compris les hôpitaux et universités, suivent les mêmes règles et nomenclatures, et produisent des états consolidés par l'Insee incontestables. Les collectivités locales sont demeurées à la traîne...

La M57 qui se développe en tache d'huile dans un cadre expérimental, le CFU en expérimentation (la loi de finances pour 2023 vient de lancer un appel à candidature pour une troisième vague d'expérimentation), bientôt (janvier 2023) le bilan des 25 collectivités expérimentant depuis 2020 la certification de leurs comptes par un commissaire aux comptes sous le contrôle de la Cour des comptes sera tiré sous la forme d'un rapport par la Cour et enfin, depuis le 1^{er} janvier 2023, est entrée en vigueur le nouveau régime de la responsabilité du gestionnaire public... Ce sont autant de « réformes » ou innovations plus ou moins expérimentales qui sont en train de bouleverser le cadre de la gestion locale, à l'instar de ce que l'État s'est imposé par la LOLF. Les collectivités locales, trop souvent concentrées sur les questions – non accessoires – de leurs recettes fiscales et de leurs dotations, ont-elles bien mesuré les effets de ces mouvements, au moment où la DGFIP s'appuyant sur la numérisation de flux de données locales standardisée via Hélios, met en œuvre l'effacement de son réseau territorial des comptables publics ?

Objectivement, les différences entre les nomenclatures M57 et M14 ne sont guère importantes : c'est en effet la poursuite d'un mouvement lancé au début des années 1990.

En revanche, la suite logique avec l'instauration du CFU va renforcer la transparence des documents budgétaires – sous la forme d'un document unique. Mais en y adjoignant les comptes de bas de bilan – jusqu'alors mis en ordre par le comptable public et présenté traditionnellement à la faveur du compte de gestion – cette présentation, dans un certain nombre de situations, pourrait mettre sous pression maints budgets locaux. En effet, la combinaison des principes de sincérité et de fiabilité des présentations comptables oblige à reconsidérer la valorisation des inscriptions du haut de bilan des collectivités (l'actif et les immobilisations) et, par un jeu de cascade, l'équilibre réel des budgets votés, la réalité budgétaire de l'autofinancement dégagé. Rien n'est neutre dans ce processus de présentation transparent car passif = actif et emplois égalent = ressources !

On ne saurait conseiller aux collectivités d'anticiper en s'attaquant rapidement à valoriser de manière fiable leurs actifs (comme l'État l'a fait au début des années 2000 pour les besoins de la LOLF, ou encore les hôpitaux ou les universités) en prévision de la bascule en CFU, afin d'absorber sur plusieurs exercices les éventuelles régularisations... Le conseil complémentaire est de s'adresser à des experts-comptables qui connaissent et ont l'expérience des particularités historiques du secteur public : même si ce profil ne court pas les rues, les experts-comptables savent procéder à ces évaluations (selon la méthode des seuils significatifs et non en suivant celle d'un inventaire exhaustif long, coûteux et sans grand intérêt).

Il est à parier, au bout de ce processus qui a débuté dans les années 1990 par une modernisation presque innocente de nomenclatures à bout de souffle (M11 et M12), qu'on entendra parler dans un certain temps de la certification des comptes par des commissaires aux comptes, eux-mêmes contrôlés et certifiés par la Cour des comptes – c'est ainsi qu'il est procédé pour les comptes des entreprises publiques. Lesdits commissaires aux comptes ne seront d'ailleurs pas plus préparés que les collectivités aux particularités de ce secteur public !

Au total, les changements voire les évolutions de nomenclatures budgétaro-comptables ne sont jamais innocents et, sur le temps long, peuvent emporter des conséquences dont la portée et le sens ne sont pas purement instrumentaux.

Philippe Gac, chef du bureau CL1B « Comptabilités locales » (DGFIP)

L'application généralisée du référentiel M57 au 1^{er} janvier 2024 permet, par rapport à l'instruction budgétaire et comptable M14, de franchir une nouvelle étape en termes de modernisation de la norme et de souplesse budgétaire, dans un contexte d'amélioration de la fiabilité des comptes locaux.

Il est indiscutable que l'instruction M14 a permis aux collectivités locales, à la fin des années 1990, de franchir un réel cap par l'introduction de nouveaux principes comptables issus du plan comptable général : l'obligation, pour certaines collectivités locales, de procéder à l'amortissement des immobilisations, au provisionnement des risques ou au rattachement des charges et des produits à l'exercice, et la mise en œuvre, pour toutes les collectivités locales, du processus d'affectation des résultats ont constitué de réels apports. Par ailleurs, des souplesses en termes de gestion budgétaire ont permis à l'instruction M14 de répondre aux attentes des gestionnaires publics locaux (vote des budgets par nature ou par fonction, introduction des chapitres globalisés et des dépenses imprévues, etc.).