

# La réforme des comptes de l'État



« Les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. »  
Art. 27 de la LOLF



# Sommaire



## 01 La réforme comptable au cœur de la modernisation de l'État

P.03



## 02 Les moments forts de la réforme

P.09



## 03 Une comptabilité enrichie

P.15

Les nouvelles normes comptables de l'État

P.16

Le bilan d'ouverture

P.17

Les nouveaux états financiers de l'État

P.19



## 04 Une comptabilité fiabilisée

P.23

La qualité comptable au cœur du dispositif

P.24

Le renforcement du contrôle interne

P.25

L'audit comptable et financier (ACF)

P.28

La certification des comptes

P.29



## 05 Les exemples à l'étranger

P.33

La convergence des réformes comptables à l'étranger

P.34

Australie

P.36

Canada

P.37

États-Unis

P.38

Royaume-Uni

P.39

Suède

P.40

# La réforme comptable au service de la performance et de la transparence de l'action publique

L'année 2006 est une année charnière dans le processus de modernisation de l'État car elle correspond à la première application de la LOLF votée en 2001. Les premiers effets tangibles ont porté sur la présentation du budget décomposé désormais en missions – programmes – actions (MPA) et son pilotage (indicateurs de performance, projets annuels de performance, rapports annuels de performance).

La LOLF prévoit par ailleurs une réforme majeure des comptes de l'État : à partir de 2007, le Parlement reçoit le Compte général de l'État (CGE) établi selon un nouveau référentiel comptable qui s'inspire très largement des pratiques des entreprises et dont la régularité, la sincérité et l'image fidèle sont soumises à l'opinion de la Cour des comptes.

Afin d'accomplir cette réforme comptable et préparer la première certification des comptes de l'État, le ministère de l'Économie et des Finances a engagé, dans un calendrier serré, des travaux importants en collaboration avec l'ensemble des ministères.

Ces travaux pilotés par la direction générale de la comptabilité publique concernent de multiples domaines (normes comptables, contrôle interne, organisation, ...).

Pour mener cette réforme importante, l'administration s'appuie sur les atouts et acquis préexistants à l'adaptation de la LOLF (réseau de comptables spécialisés, centralisation des procédures, ...).

Cette réforme permet d'améliorer la gouvernance, au travers d'une meilleure maîtrise des risques et d'un renforcement de la qualité des comptes. Elle a aussi conduit le réseau des comptables publics et les ministères à rationaliser les procédures et systèmes existants.

Ainsi, la réforme comptable est au cœur de la démarche de performance et de la transparence de la gestion publique. Elle contribue à positionner la France au premier plan des réformes de gestion publique menées dans le monde.



La réforme comptable au cœur  
de la modernisation de l'État

**P.02**



# La réforme comptable au cœur de la modernisation de l'État



## La réforme comptable au cœur de la modernisation de l'État

Alors que l'ordonnance du 2 janvier 1959 ne contenait que peu de dispositions d'ordre comptable, la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001 (LOLF) comporte plusieurs dispositions qui font ressortir l'importance de la comptabilité générale au service de la modernisation de l'État.

D'abord, la LOLF affirme la coexistence d'une **comptabilité générale** (comptabilité en droits constatés) fortement enrichie et d'une **comptabilité budgétaire** (comptabilité de caisse) adaptée aux enjeux de la nouvelle gestion publique. La comptabilité générale permet d'offrir des éclairages nouveaux, par exemple, sur la situation patrimoniale, les marges de

manœuvre de l'État ou encore la soutenabilité des finances publiques. Elle est en cela un outil supplémentaire pour la prise de décision.

La LOLF énonce le principe fondateur selon lequel « *les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière* ».

### LES BÉNÉFICES DE LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

#### Qu'est ce que la comptabilité générale ?

La comptabilité générale apporte une vision patrimoniale de l'État : ce qu'il possède (terrains, immeubles, créances, ...) ; ce qu'il doit (dettes et autres obligations) ; ce qu'il peut être amené à payer dans le futur (provisions, engagements hors bilan, ...). La comptabilité générale permet une vision prospective de l'activité de l'État.

#### En quoi la comptabilité générale complète-t-elle la comptabilité budgétaire ?

La comptabilité budgétaire est une comptabilité de caisse : les transactions sont enregistrées sur la base des encaissements et des décaissements. Par exemple, la comptabilité budgétaire ne fait pas de distinction entre le paiement d'une charge et l'acquisition d'un actif. Enfin, la comptabilité budgétaire se fonde sur le principe d'annualité.

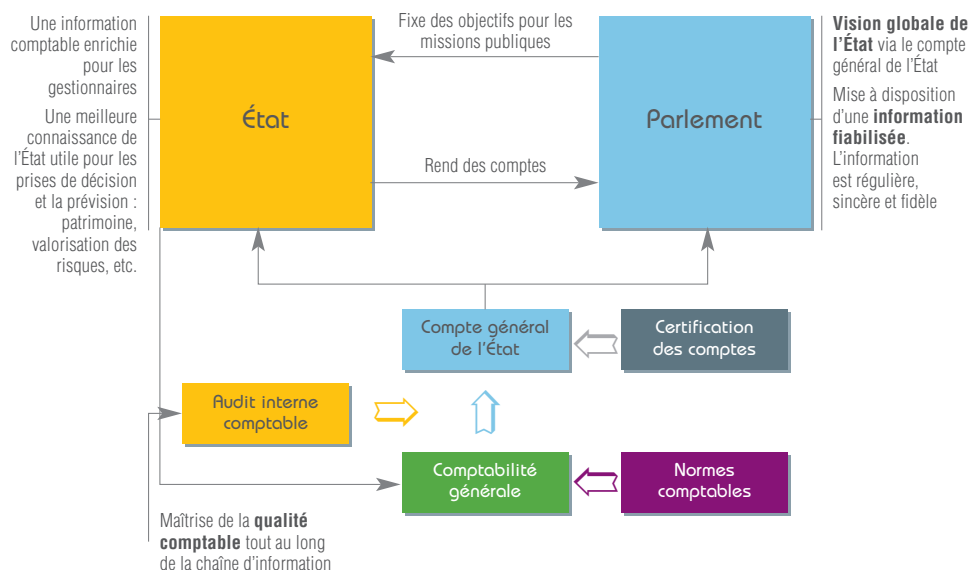
#### Quels sont les apports de la comptabilité générale pour le Parlement ?

Les deux visions proposées par les comptabilités budgétaire et générale sont utiles pour le Parlement. La comptabilité générale apporte de nouveaux indicateurs financiers et de gestion ainsi qu'une meilleure mesure du patrimoine de l'État et de ses charges futures (dépréciation des actifs, provisions pour risques et charges, engagements hors bilan). La comptabilité générale permet une meilleure appréciation, à moyen terme, des « marges de manœuvre » de l'État.

#### Comment les particularités de l'État sont-elles prises en compte dans la comptabilité générale ?

Le comité des normes de la comptabilité publique a veillé à intégrer les spécificités liées à l'activité « particulière » de l'État. En cela, elle ne peut être comparable en tous points à la comptabilité d'entreprise.

## LA COMPTABILITÉ GÉNÉRALE RENFORCE L'INFORMATION À DISPOSITION DU PARLEMENT



La comptabilité générale devient le socle de la production d'une information financière fiable et transparente.

La certification des comptes doit donner au Parlement et aux ministères une assurance supplémentaire de disposer d'une comptabilité générale fiabilisée.

### La mise en œuvre de la réforme comptable

Le passage d'une comptabilité de caisse à une comptabilité en droits constatés, à l'instar de ce qui s'est passé dans d'autres pays de l'OCDE, se fait en élaborant dans un premier temps des **normes comptables** très proches de celles du secteur privé.

La mise en œuvre des nouvelles normes comptables de l'État est un véritable défi compte tenu des délais de la réforme, du nombre d'acteurs impliqués (dimension interministérielle) et des expertises mobilisées. En effet, il ne s'agit pas simplement de changer de référentiel mais bien de reconstituer la comptabilité de l'État.

La **constitution du bilan d'ouverture** montre que le périmètre des travaux dépasse les seuls services comptables et implique en fait tous les métiers générateurs d'informations ayant vocation à être traduites dans les comptes de l'État. La démarche adoptée se fonde aussi sur une **forte mobilisation des ministères** et de l'ensemble du réseau du Trésor public.

La réalisation de ce chantier important n'a pu s'opérer qu'au moyen d'une démarche itérative, structurée et coordonnée supposant une véritable conduite de projet pilotée par la direction générale de la comptabilité publique. Le recours à l'expérimentation sur le terrain a été systématique avant la généralisation des nouveaux dispositifs. Cette démarche a concerné l'ensemble des composantes du projet (construction du bilan d'ouverture, changement organisationnel, mise en place des audits comptables et financiers,...)



## Une information comptable enrichie au service du Parlement et des gestionnaires

Les résultats de la réforme comptable seront très vite concrets pour le Parlement avec les **nouveaux états financiers de l'État** pour l'année 2006 disponibles en 2007. Ils incluent des éléments majeurs permettant de mieux valoriser les engagements et obligations de l'État.

Ainsi, la nouvelle présentation des comptes de l'État invite à une meilleure connaissance de son patrimoine avec le recensement des actifs et passifs.

Les comptes de l'État respectent également l'un des principes de la comptabilité générale : la spécialisation des exercices qui prévoit le rattachement des charges et produits à l'exercice.

Les comptes de l'État proposeront la présentation et l'**analyse de nouveaux ratios financiers**. Ils mettent à la disposition du Parlement et des ministères gestionnaires un nouveau moyen d'aide et de pilotage pour la préparation du budget, les arbitrages de la gestion courante, l'analyse des coûts ou encore l'évaluation des charges et des risques à couvrir.

## Une meilleure organisation des structures de l'État pour une comptabilité fiabilisée

L'article 31 de la LOLF prévoit que les comptables publics veillent à ce que les comptes de l'État respectent les principes de sincérité et d'image fidèle. Cette disposition a amené l'État à poursuivre le renforcement de la **qualité comptable**.

Le dispositif de **contrôle interne** vise à maîtriser les risques qui peuvent affecter la qualité des comptes et donc à rendre l'information plus sûre et plus transparente. Il suppose une approche transversale des processus générant l'information financière depuis les gestionnaires jusqu'aux comptables.

Une cartographie de ces processus comptables a été établie dans l'ensemble des ministères.

## LA CERTIFICATION DES COMPTES

### Qu'est-ce que la certification ?

« Une mission d'audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. »  
(définition de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes).

### Quelle différence entre certification et vérification ?

La certification se différencie de manière importante de la vérification en cela que la vérification se limite à la régularité des opérations et aboutit à la délivrance par le vérificateur d'une déclaration générale de conformité.

La certification se positionne sur la sincérité des comptes.

### Quelle opinion peut exprimer le certificateur ?

Le certificateur peut émettre trois types d'opinion : une certification sans réserve, une certification avec réserves ou un refus de certification.

### Qu'entend-on par « aspects significatifs » ?

Le certificateur doit s'assurer qu'il n'existe pas d'erreurs significatives qui entacheraient la qualité des comptes. Pour avoir cette assurance raisonnable, il va établir une stratégie d'audit à partir d'une approche par les risques en appréciant notamment la robustesse du contrôle interne comptable mis en œuvre.

Elle s'accompagne d'un diagnostic des risques et de l'identification des mesures de contrôle interne de nature à les maîtriser.

Afin d'assurer une amélioration continue de la qualité comptable, un plan d'action a été déployé dans l'ensemble des ministères. Ce plan d'action, qui se décline sur plusieurs années vise



à assurer un pilotage permanent des actions correctrices mises en œuvre par les services.

L'intérêt de cette démarche est en premier lieu de garantir aux utilisateurs des comptes de l'État la fiabilité des informations qui servent pour la prise de décision.

Mais, c'est aussi l'opportunité de réfléchir à l'efficacité des procédures existantes. La démarche systématique de contrôle interne conduit à une remise à plat, une fiabilisation et une véritable réingénierie des processus.

En ce sens, la réforme comptable participe totalement à la recherche de la performance.

### Un processus continu d'évaluation de la qualité comptable

Comme dans toute démarche qualité, il est indispensable de disposer d'une évaluation des procédures mises en place.

**L'audit comptable et financier**, développé au sein du ministère de l'Économie et des Finances, devient un des facteurs clés du dispositif de la qualité comptable et vient assister les comptables publics dans l'application de l'article 31 de la LOLF. Son rôle est d'évaluer de manière régulière la qualité comptable sur l'ensemble de la chaîne d'information. Par conséquent, l'audit comptable et financier (ACF) ne peut agir qu'en partenariat avec les ministères, notamment dans les services déconcentrés.

Par ailleurs, la Cour des comptes, dans son rôle de certificateur, contribue à renforcer la qualité comptable. En effet, le certificateur, dans le cadre de l'exercice de ses diligences, remet au terme de ses investigations une opinion d'audit sur les comptes. La première opinion intervient en 2007 sur les comptes de l'exercice 2006.

Il est à noter que la Cour des comptes a été étroitement associée aux différentes étapes de la réforme dans le cadre du dialogue permanent qui se noue entre le certifié et le certificateur.

### Une dynamique pluriannuelle

Enfin, l'ampleur des travaux entrepris et les ambitions de la réforme s'inscrivent dans une perspective pluriannuelle.

La LOLF a, en effet, permis aux services de l'État d'avancer de manière significative dans les domaines suivants :

- le positionnement de la comptabilité générale comme outil au service de la prévision et du pilotage des finances publiques. La recherche de la qualité et de la transparence des informations sont des atouts essentiels. Par exemple, la comptabilité générale offre des indicateurs complémentaires pour la stratégie de réduction de la dette, l'optimisation de la trésorerie, la réforme des retraites... ;
- l'intégration de la comptabilité générale dans la gestion publique. Par exemple, une meilleure connaissance du patrimoine (parc immobilier, stocks...) favorise une gestion optimisée des actifs ;
- une meilleure efficacité des procédures par le renforcement du contrôle interne, la maîtrise des risques et les évolutions organisationnelles de la fonction financière au sein de l'État ;
- l'adoption d'une démarche qualité systématique sur toute la chaîne de l'information.



Les moments forts  
de la réforme

**P.08**



# Les moments forts de la réforme

P.09



## Les moments forts de la réforme

Le déploiement de la réforme comptable de l'État a été réalisé dans un calendrier serré. Entre l'adoption de la LOLF (août 2001) et son entrée en vigueur (janvier 2006), 4 années se sont écoulées.

Les comptes de l'État pour l'année 2006 publiés en 2007 doivent répondre aux obligations et exigences des nouvelles normes comptables de l'État. Les normes ont cependant prévu une clause de réserve informatique. (« L'application de [des] normes est liée à la mise en place des nouveaux systèmes d'information budgétaires et comptables de l'État. Elle ne pourra être intégralement réalisée qu'au moment où ces systèmes seront complètement déployés »).

La réforme comptable concerne l'ensemble des activités de l'État. Ainsi le calendrier serré pour la première parution des comptes de l'État selon le nouveau référentiel normatif a nécessité la mise en œuvre d'un dispositif complet encadré par les services du ministère de l'Économie et des Finances.

On distingue deux périodes dans le déploiement de la réforme comptable de l'État :

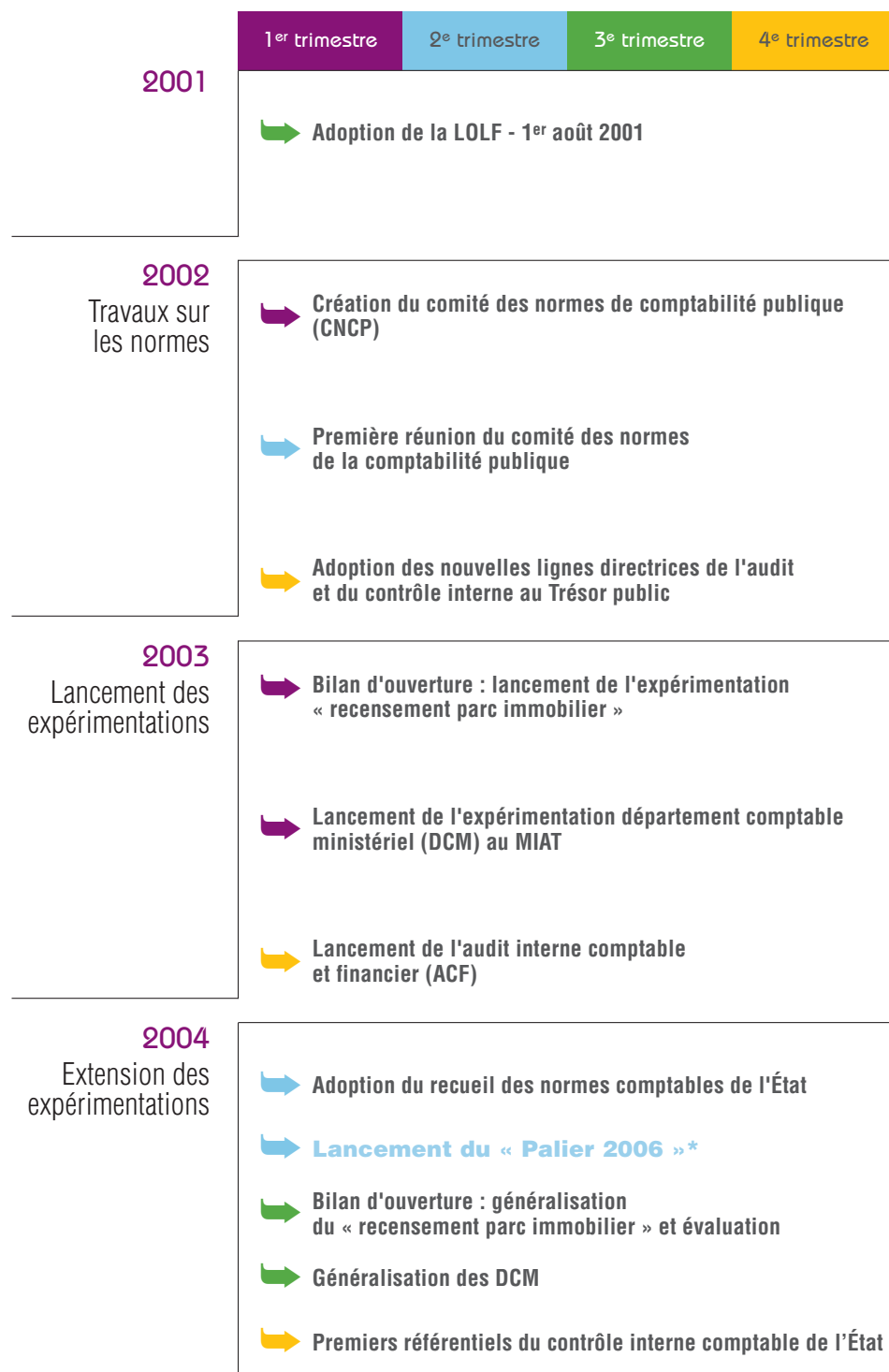
■ **période de lancement (2001-2004)** de la réforme comptable et d'expérimentation des nouvelles procédures : cette période a permis l'identification des chantiers pour la mise en œuvre de la réforme, la création des différentes instances et structures permettant d'accompagner le changement. Enfin, pendant cette période, les 13 nouvelles normes comptables ont été élaborées ;

■ **période de montée en charge (2004-2006)** : Cette seconde période se caractérise par une période de mise en œuvre très dense au cours de laquelle les progrès et les avancées se sont largement accélérés. Parmi les échéances clés figurent notamment : la déclinaison du nouveau référentiel comptable, la construction du bilan d'ouverture, la fiabilisation de l'environnement de contrôle, la formalisation des procédures et le déploiement des dispositifs de contrôle et d'audit interne.

### ET AILLEURS...

Les délais dans lesquels se sont déroulées les réformes comptables dans d'autres États mettent en exergue la performance de la réforme française qui s'est voulue rapide et complète conformément à la volonté du législateur.

- Au **Royaume-Uni**, la transition vers la comptabilité en droits constatés pour l'administration centrale a été amorcée à partir du milieu des années 90. Elle s'est effectuée ministère par ministère dans un processus d'amélioration continue de plus de 10 ans. Les premiers comptes satisfaisants au nouveau référentiel comptable datent de 2001 et reprennent les éléments d'activité des années 1999 et 2000.
- En **Australie**, la réforme comptable de l'État pour l'adoption d'un référentiel en droits constatés a été initiée en 1995. La transition a duré plus de 10 ans afin de répondre à l'obligation pour les entités publiques australiennes de présenter des comptes conformes aux normes IFRS à partir de janvier 2005.
- Au **Canada**, la réforme comptable s'est déroulée de façon très progressive : la comptabilité de caisse a été abandonnée à partir de la fin des années 70, la réforme comptable a été adoptée en 1999 et la comptabilité en droits constatés intégrale est respectée depuis 2003. Ainsi, les premiers états financiers du gouvernement préparés selon la méthode des droits constatés intégrale sont datés des années 2002-2003.



Période de lancement de la réforme comptable et d'expérimentation des nouvelles procédures



\* Le « palier 2006 » désigne les adaptations du système d'information pour répondre aux besoins d'informations de la comptabilité d'exercice. Le système d'information cible CHORUS, en phase de construction, prévoit un déploiement sur 2008-2010.

## 2005

Généralisation des procédures

1<sup>er</sup> trimestre    2<sup>e</sup> trimestre    3<sup>e</sup> trimestre    4<sup>e</sup> trimestre

- ➔ Constitution du Comité d'échange et de suivi avec la Cour des comptes
- ➔ Première publication des instructions comptables
- ➔ Première version de la cartographie des risques
- ➔ Bilan d'ouverture : lancement du recensement des autres postes du bilan d'ouverture
- ➔ Élaboration des premiers guides de procédures

**Entrée en vigueur de la LOLF** ← 1<sup>er</sup> janvier 2006

## 2006

La première année d'application de la LOLF

- ➔ Création des contrôleurs budgétaires et comptables ministériels (CBCM)
- ➔ Généralisation du nouveau dispositif de contrôle interne
- ➔ Lancement des premiers audits comptables et financiers (ACF)
- ➔ Premier plan d'action ministériel (PAM)
- ➔ Première version du bilan d'ouverture transmise au certificateur
- ➔ Présentation du bilan d'ouverture à la Cour des comptes

## 2007

L'engagement dans le processus d'amélioration continue

- ➔ Remise des comptes à la Cour des comptes
- ➔ Signature des comptes par les Ministres
- ➔ Émission par la Cour des comptes de son opinion d'audit
- ➔ Utilisation des comptes par le Parlement

Période de montée en charge

La continuité du projet







# Une comptabilité enrichie

Les nouvelles normes comptables de l'État

Le bilan d'ouverture

Les nouveaux états financiers de l'État

## Les nouvelles normes comptables de l'État

L'article 27 de la LOLF dispose que « *L'État tient [...] une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations* ». L'article 30 précise : « *La comptabilité générale de l'État est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations [...]. Les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action* ».

La mise en œuvre de ces dispositions a été rendue possible par la création d'un référentiel comptable adapté au contexte et aux opérations de l'État. Ce référentiel constitue le point initial et fondamental de la réforme.

Largement inspirées des normes IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), des normes IFRS (International Financial Reporting Standards) et des normes françaises de comptabilité, **13 normes comptables** ont été élaborées afin de rendre compte des activités spécifiques de l'État selon une comptabilité en droits constatés. Un comité des normes, présidé par le président de l'Autorité des Marchés Financiers et composé d'experts reconnus et qualifiés, a été constitué pour en assurer la qualité et la pertinence.

Les normes présentent les règles applicables pour l'élaboration des états financiers et permettent de donner une vue globale du patrimoine et de l'activité de l'État. La définition des composantes des états financiers, des faits générateurs de la comptabilisation, des règles d'évaluation et du niveau d'information à produire a nécessité des travaux d'analyse et de déclinaison importants pour définir des principes et méthodes comptables adaptés aux particularités de l'activité de l'État.

Avec l'adoption de ce référentiel comptable, la France s'inscrit dans le mouvement de réforme comptable constaté dans de nombreux pays.

### Les règles conceptuelles et l'apport des nouvelles normes

#### ■ Les convergences avec le secteur privé

Les principes comptables « généralement admis » et applicables aux entreprises sont transposables à l'État. Ainsi, la LOLF prévoit que la comptabilité de l'État respecte les principes de régularité, de sincérité et d'image fidèle.

Le principe de spécialisation des exercices appliqué désormais à la construction des comptes conduit à la comptabilisation de charges à payer, de charges constatées d'avances et de provisions.

À l'instar des normes les plus récentes applicables au secteur privé, les actifs sont comptabilisés dans les états financiers de l'État lorsque le contrôle des avantages économiques futurs est acquis. La notion de contrôle retenue va au-delà du droit de propriété : elle s'entend comme un pouvoir de décision sur l'utilisation des biens et la prise en charge des responsabilités et risques liés à ce pouvoir. Ceci a un impact par exemple sur le recensement du parc immobilier et les participations.

#### ■ Les spécificités de l'État

Par construction, la différence entre l'actif et le passif conduit à déterminer la situation nette. Celle-ci ne peut être interprétée comme les capitaux propres d'une entreprise. En effet, l'État ne dispose pas de « capital initial » ou d'équivalent.

L'actif de l'État ne peut recouper en tout point la définition retenue pour les entreprises. En effet, l'État dispose d'un actif incorporel particulier qui n'est pas valorisé dans ses comptes : sa souveraineté et sa capacité à lever l'impôt.

L'État comptabilise des charges et des produits qui ne trouvent pas leur équivalent dans la sphère privée : par exemple, les produits régaliens, les charges de transfert qui correspondent aux missions d'intervention de l'État, ...

### ET AILLEURS...

Les normes internationales (IPSAS pour le secteur public et IFRS pour le secteur privé) prévoient systématiquement, pour l'adoption de nouvelles normes, des délais de mise en œuvre des nouvelles pratiques comptables pouvant parfois aller jusqu'à 5 ans. Durant ces délais, la non-conformité ne peut être un motif de refus de certification.

C'est par exemple le cas de la norme IPSAS sur les immobilisations, qui accorde un délai assez large aux organismes gouvernementaux pour se mettre en conformité avec les normes comptables (recensement et valorisation).

En France, les normes n'ont pas prévu une telle période de transition privilégiant un lien fort entre le calendrier de la réforme budgétaire et celui de la réforme comptable pour favoriser l'adhésion au changement.

## Le bilan d'ouverture

L'adoption d'un nouveau référentiel comptable implique un dispositif de transition dont un des piliers est le bilan d'ouverture. Pour l'État, il s'agit de reconstituer, au 1<sup>er</sup> janvier 2006, les états financiers de l'État selon le nouveau référentiel comptable. Le bilan d'ouverture permet d'assurer la comparabilité et d'évaluer les impacts du changement de référentiel.

### Démarche de construction du bilan d'ouverture

Reconstituer le bilan de l'État est un chantier de grande ampleur qui a nécessité la mise en place d'une démarche interministérielle pragmatique et structurée.

En effet, l'étendue des travaux à conduire pour l'État est très largement supérieure aux travaux habituellement menés par les entreprises qui changent de référentiel comptable : la mise en

application des nouvelles normes comptables implique pour l'État le recensement et la comptabilisation, dans les états financiers, d'éléments nouveaux ou très anciens qui ne faisaient jusqu'alors l'objet d'aucun suivi comptable.

La démarche retenue a privilégié le recensement et l'évaluation des éléments significatifs (critère d'évaluation de la significativité : enjeu financier, charge symbolique, importance stratégique).

Ainsi, la construction du bilan d'ouverture a amené le ministère de l'Économie et des Finances





à travailler sur les enjeux essentiels dans une logique d'amélioration continue.

Cette démarche progressive, qui se concentre sur les éléments essentiels et significatifs, relève avant tout d'un choix stratégique.

### L'expérimentation et le pragmatisme au cœur de la construction du bilan d'ouverture

Dès 2003, des enquêtes pluriannuelles ont été mises en œuvre afin d'identifier les zones significatives par ministères, affiner la définition de la trajectoire et préparer au mieux la constitution du bilan d'ouverture.

Des expérimentations ont été initiées en 2003 pour s'assurer de la pertinence des approches proposées. Elles ont ensuite été déployées et généralisées auprès des comptables publics comme des gestionnaires ministériels.

Enfin, un effort important de formation a été mené auprès des agents afin qu'ils soient en mesure d'appréhender les nouveaux concepts et les nouvelles procédures à déployer. Ceci permet de mieux garantir la qualité comptable et un recensement approprié.

### Quelques exemples concrets sur les éléments du bilan d'ouverture

- Le parc immobilier a fait l'objet d'une analyse exhaustive. Ainsi, les bâtiments non spécifiques contrôlés par l'État ont été évalués par les services du Domaine et comptabilisés dans le bilan d'ouverture à leur valeur de marché. Le bilan d'ouverture donne donc une évaluation du patrimoine immobilier de l'État.
- L'ensemble du parc de véhicules pour tous les ministères a été recensé, ce qui permet dès aujourd'hui de favoriser une meilleure gestion du patrimoine de l'État par les gestionnaires.
- Les stocks de l'État ont été recensés et valorisés dans le bilan d'ouverture selon leur importance stratégique : seront ainsi inclus, la valorisation des stocks de la Défense, les stocks de vaccins et de médicaments (Agriculture et Santé), les pièces détachées aéronautiques (Intérieur et Économie), les carburants du ministère de l'Intérieur...

- Les charges à payer, notamment sur les subventions, ont été recensées sur l'ensemble des ministères permettant ainsi, en fin d'année, de valoriser dans les comptes de l'État le véritable engagement donné à l'égard des tiers.
- Le recensement et l'évaluation des dettes et des créances envers les organismes de Sécurité sociale sont menés dans le cadre du bilan d'ouverture. Cela améliore la transparence sur les relations financières entre l'État et la Sécurité sociale.

ET AILLEURS ...	
	<p>Dans de nombreux pays, le processus de reconstitution de l'information financière s'est étalé sur plusieurs années.</p> <p>C'est par exemple le cas du ministère de la Défense au Royaume-Uni où la transition comptable a débuté en 1995.</p> <p>Les premiers états financiers ont été présentés en 1998. Un programme d'amélioration initié en 2002 est toujours en cours de déploiement au niveau du ministère de la Défense pour arriver à une certification sans réserve.</p>

## Les nouveaux états financiers de l'État

La norme n°1 du recueil des normes comptables de l'État présente le nouveau format des états financiers : il s'inspire du modèle de la comptabilité d'entreprise tout en tenant compte les spécificités de l'État. Le changement des règles comptables induit une information plus riche et plus utile au débat parlementaire.

Les états financiers de l'État en vigueur à partir des comptes de l'exercice 2006 sont constitués de 4 éléments :

■ **le bilan de l'État.** Il s'agit d'un tableau de situation nette qui présente la différence entre l'actif et le passif. L'actif recense et valorise les éléments du patrimoine de l'État ; le passif recense et valorise les engagements de l'État à l'égard de tiers externes. Le bilan de l'État présente de nouvelles lignes ou complète certains éléments déjà existants afin de répondre aux exigences des nouvelles normes de l'État : immobilisations corporelles, stocks, charges à payer, provisions... ;

■ **le compte de résultat de l'État.** Il est constitué de 3 tableaux successifs qui représentent la totalité des charges et des produits de l'exercice comptable : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice ;

■ **le tableau de flux de trésorerie.** Il présente les entrées et les sorties de trésorerie qui sont classées en trois catégories : les flux de trésorerie liés à l'activité, les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement, les flux de trésorerie liés aux opérations de financement. Ce tableau permet de présenter les besoins de financement de l'État ;

■ **l'annexe.** Elle donne l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'utilisation des états financiers de l'État. Elle comprend notamment l'explicitation et le chiffrage des engagements hors bilan. On y trouve par exemple l'évaluation des engagements de retraite.



# Le compte de résultat

Le tableaux ci-dessous présente le tableau de synthèse du compte de résultat tel qu'il est prévu par le recueil des normes comptables de l'État (norme n°1).

SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE		
	CHARGES NETTES *	X
➡	Charges de fonctionnement nettes	X
➡	Charges d'intervention nettes	X
	Charges financières nettes	X
	PRODUITS RÉGALIENS NETS *	X
	Produits fiscaux nets	X
	Autres produits régaliens nets	X
➡	<b>SOLDE DES OPÉRATIONS</b>	<b>X</b>

\* Les charges nettes correspondent aux charges diminuées des produits correspondants.  
Les produits nets correspondent aux produits diminués des réductions d'impôts.

■ **Les charges de fonctionnement nettes** incluent des informations spécifiques telles que : les charges de salaires, les charges de pensions, les principaux achats et les variations de stocks. Figurent également des charges liées aux dotations aux amortissements ou dépréciations (pour déprécier la valorisation des actifs de l'État), aux dotations aux provisions (pour comptabiliser une sortie de ressources probable liée à des risques ou des engagements envers des tiers).

■ **Les charges d'intervention nettes** incluent la valorisation des moyens mis en œuvre par l'État pour assumer son rôle d'intervention. Les nouvelles règles comptables permettent de montrer le coût de l'engagement selon le respect des principes de la comptabilité en droits constatés. Par exemple : les aides et subventions transférées aux ménages sont des charges d'intervention pour l'État.

■ **Le solde des opérations** est rapproché du solde budgétaire. Les différences importantes portent sur le rattachement des charges et des produits à l'exercice, les provisions, les amortissements et les investissements.

## Le bilan

Les principaux postes créés ou largement modifiés par le nouveau référentiel comptable sont encadrés en rouge.

ACTIF		
ACTIF IMMOBILISÉ	⌘	
Immobilisations incorporelles		⌘
Immobilisations corporelles		⌘
Immobilisations financières		⌘
ACTIF CIRCULANT	⌘	
Stocks		⌘
Créances		⌘
Charges constatées d'avance	⌘	
TRÉSORERIE		⌘
TOTAL	⌘	

- Les **immobilisations corporelles** valorisent le parc immobilier de l'État. Les actifs contrôlés par l'État sont identifiés, valorisés et comptabilisés dans l'actif immobilisé de l'État. Les immobilisations corporelles donnent lieu à la comptabilisation d'amortissements qui permettent de réduire la valeur de l'actif au « fur et à mesure » de son utilisation
- La ligne des **immobilisations financières** permet d'indiquer clairement la valeur des entités détenues par l'État. Il s'agit de montrer la véritable valeur économique des participations de l'État.
- La ligne **stocks** de l'actif donne des informations sur la nature et le type de stocks, ainsi que leur utilisation dans le cadre des politiques publiques. Par exemple : stocks de vaccins du ministère de la Santé.

PASSIF		
DETTES FINANCIÈRES		⌘
DETTES NON FINANCIÈRES		⌘
PROVISIONS		⌘
AUTRES PASSIFS		⌘
TRÉSORERIE		⌘
TOTAL	⌘	

- La ligne des **dettes financières** de l'État donne des informations sur le type de dettes financières (obligations, ...), sur l'organisme chargé de gérer la dette financière de l'État, ainsi que sur la maturité de la dette.
- Les **dettes non financières** contiennent notamment les charges à payer (CAP). En matière de transferts et de subvention, la comptabilisation de ces CAP permet de constater l'engagement de l'État selon le respect des principes de la comptabilité en droits constatés.
- La ligne **provisions** du passif de l'État recense les sorties de ressources probables de l'État liées à des risques ou à des litiges. Par exemple, une provision pour litige lié à l'impôt est comptabilisée : elle indique le risque pour l'État de ne pas recouvrer une partie de ses recettes fiscales.

SITUATION NETTE		
TOTAL ACTIF	[A]	⌘
TOTAL PASSIF	[B]	⌘
SITUATION NETTE	[C = A - B]	

- La **situation nette** permet de chiffrer la situation financière de l'État à la date de clôture des comptes. Son analyse permet de mesurer comment les actifs contrôlés par l'État permettent de couvrir les engagements. Ce solde doit cependant être analysé avec vigilance car la capacité de l'État à lever l'impôt n'est notamment pas évaluée à l'actif.



Une comptabilité  
fabriquée

P.22





# Une comptabilité fiabilisée

La qualité comptable au cœur du dispositif

Le renforcement du contrôle interne

L'audit comptable et financier (ACF)

La certification des comptes



## La qualité comptable au cœur du dispositif

Selon l'article 31 de la LOLF, « *les comptables publics chargés de la tenue et de l'établissement des comptes de l'État veillent au respect des principes et règles ... [de la comptabilité générale, notamment à l'enregistrement des droits et obligations]. Ils s'assurent notamment de la sincérité des enregistrements comptables et du respect des procédures* ».

La LOLF place la qualité comptable au cœur du dispositif de la réforme des comptes de l'État et confie aux comptables publics la responsabilité du respect des procédures et des instructions comptables. La qualité comptable est ainsi mise en œuvre par un dispositif complet qui repose sur le découpage de l'activité de l'État en processus, l'analyse des risques par processus et la mise en place de plans d'actions correctifs.

L'ensemble de cette démarche relève du contrôle interne comptable qui a été institué par l'État à l'instar d'organisations privées et d'autres États étrangers. La LOLF participe en cela à la tendance de généralisation des principes de bonne gouvernance, promus par exemple pour le secteur privé par la loi sur la sécurité financière de 2003.

### Les typologies de risques définies par l'État

Quels sont les types de risques comptables auxquels l'État est confronté ?

- Les risques provenant des défaillances dans l'organisation : lacunes dans la séparation des tâches, insuffisance des contrôles, défaillance des systèmes d'information,...
- Les risques liés à l'absence ou l'insuffisance de la documentation des procédures : sans mode opératoire, les services peuvent être confrontés à des risques d'erreur importants.
- Les carences en matière de traçabilité : par exemple, l'absence de trace des interventions dans les systèmes d'information en fragilise la robustesse.

### ET AILLEURS...

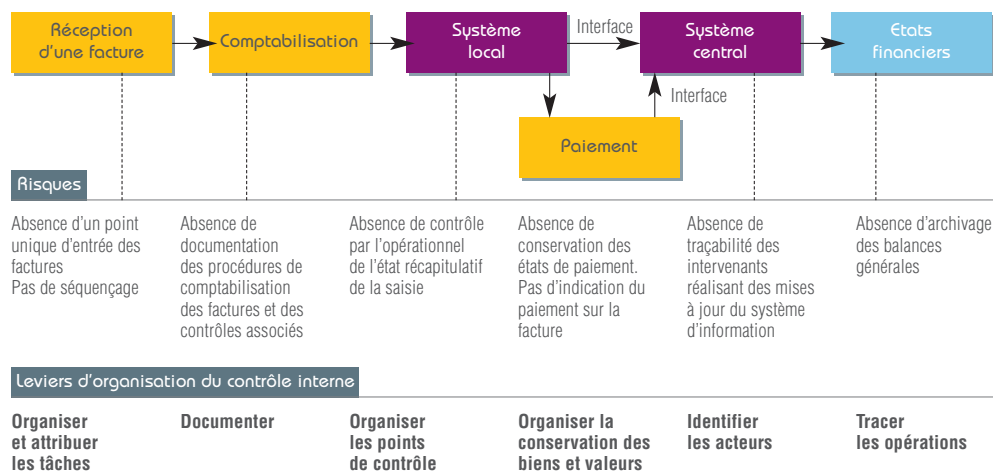
Si la démarche d'identification et de suivi est une pratique reconnue dans le secteur privé, elle l'est désormais aussi pour les États qui adoptent une comptabilité en droits constatés.

En effet, la comptabilité en droits constatés est plus complexe et donc plus exigeante en matière de qualité comptable.

La comptabilisation des actifs, les provisions, les estimations, les charges à payer sont autant de nouveaux éléments où une erreur peut être significative.

Face à ces évolutions, l'approche par les risques est une des bonnes pratiques identifiées dans les États étrangers.

## LA MAÎTRISE DE LA QUALITÉ COMPTABLE DANS UN PROCESSUS COMPTABLE : L'ILLUSTRATION SUR L'ENREGISTREMENT D'UNE FACTURE



## Le renforcement du contrôle interne

Le contrôle interne est un **processus permanent** destiné à maîtriser les risques, notamment ceux qui peuvent avoir un impact significatif sur la qualité comptable. Il doit contribuer à donner une assurance raisonnable sur la sincérité et l'image fidèle des comptes.

Le contrôle interne ne se limite pas à la sphère comptable : c'est une démarche interministérielle qui concerne l'ensemble des gestionnaires et des opérationnels et qui doit être entendue comme une démarche globale qui intègre tous les processus au service de la qualité comptable, dont il est le **principal levier d'amélioration**.

Les nouvelles normes introduisent de nouveaux processus qui exigent de **mieux formaliser les procédures existantes**. Ainsi, la réforme comptable consolide les acquis de l'administration en matière de contrôle (organisation

centralisée, séparation ordonnateur / comptable par exemple) et intègre totalement la démarche de simplification des procédures, constituant ainsi un nouveau levier de la réforme de l'État et de la recherche de la performance.

Le renforcement du contrôle interne de l'État a été réalisé au travers de trois actions principales. Dans un premier temps, le **documentaire du contrôle interne comptable** a permis de formaliser les normes de contrôle interne appliquées à l'État. Le recueil normatif s'est inspiré du référentiel international COSO qui est la référence dans le secteur privé.





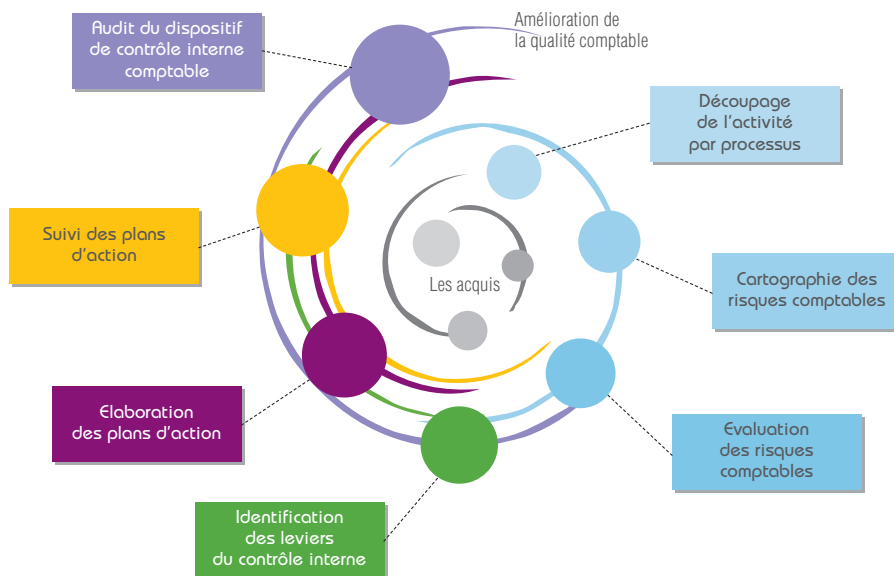
Dans un deuxième temps, les normes de contrôle interne de l'État ont été complétées par une **cartographie des risques comptables** construite par processus. La démarche a débouché sur des plans d'actions pluriannuels, qui ont permis l'adhésion des différents acteurs concernés aux principes de la qualité comptable.

Enfin, la dynamique de contrôle interne serait inachevée sans la mise en œuvre d'un **processus d'évaluation régulière** au travers de l'audit comptable et financier. L'audit permet ainsi d'évaluer la réalité du contrôle interne comptable, son efficacité ainsi que la bonne application des mesures prises pour corriger les risques identifiés.

L'ensemble de cette démarche a été rendue possible grâce à l'**adaptation des organisations** : le rapprochement des services gestionnaires et des services du comptable par la mise en place des départements comptables ministériels (DCM) et des services de contrôle budgétaire et comptable (CBCM) dans chaque ministère a notamment facilité le déploiement du contrôle interne.

Enfin, en 2006, un **rapport sur la mise en œuvre du contrôle interne comptable** de l'État a été joint pour la première fois aux comptes de 2005. Cette démarche sera perpétuée chaque année par l'État à l'instar des entreprises soumises à cette disposition prévue par la loi sur la sécurité financière.

## LA SPIRALE « VERTUEUSE » DU CONTRÔLE INTERNE AU SERVICE DE LA QUALITÉ COMPTABLE



### ET AILLEURS...

Structurer le contrôle interne, s'efforcer de rentrer dans une démarche d'évaluation continue des risques sont autant de thèmes qui font l'objet de développements importants à l'étranger.

En Europe, la France fait figure de pionnière dans ce domaine. Par exemple, la Commission européenne s'inspire des pratiques développées par la France pour améliorer la qualité comptable.

Au travers de la réforme comptable, l'identification des risques est donc devenue une **préoccupation constante** de l'administration afin de s'assurer que l'information comptable est rapide, utile, pertinente et fiable.

Depuis 2004, la constitution de la cartographie des risques de l'État a été initiée. L'ensemble de l'activité financière de l'État se structure autour de **74 processus comptables** sur lesquels porte l'analyse des risques et pour lesquels des leviers du contrôle interne ont été identifiés.

Pour tous les processus, un classement a été réalisé pour ordonner les priorités et préparer la formalisation du **plan d'action national**. Cette démarche très structurée va au-delà de l'échéance de 2006 et se situe véritablement dans une perspective pluriannuelle d'amélioration. Dans chaque ministère, cette démarche se décline par l'élaboration d'un plan d'action ministériel (PAM).

Afin d'assurer le pilotage actif de l'amélioration de la qualité comptable, une méthodologie précise de suivi a été élaborée au sein de ses services. Elle permet, par des rendez-vous périodiques, de vérifier l'avancement des travaux attendus.

## L'apport de la démarche d'analyse des risques

Concrètement, la démarche d'analyse des risques apporte déjà beaucoup.

- Pour les acteurs de la comptabilité (gestionnaires et comptables publics), elle implique une prise de recul par rapport aux actions quotidiennes, elle oblige à engager une réflexion critique sur l'organisation existante, à se concentrer sur l'essentiel et à améliorer en permanence les processus.
- Pour la direction générale de la comptabilité publique, il s'agit d'un outil permettant d'exercer un pilotage opérationnel des risques favorisant ainsi la prise de décision et la transparence comptable.
- Pour la Cour des comptes, la cartographie des risques est un document très utile pour l'exercice de la mission de certification.
- Enfin, pour le Parlement, cette démarche est la preuve de l'exercice d'une bonne gouvernance au sein de l'État.

## QU'EST-CE QUE LE PLAN D'ACTION ?

Le plan d'action comprend une cartographie des risques et se décline au niveau ministériel.

Processus	Normes comptables	Organiser			Documenter	Tracer		Observations
		Attribution des tâches	Points de contrôle	Conservation des biens et valeurs		Identification des acteurs	Traçabilité des opérations	
Cycle charges								
DAO								
Commande publique	Risque faible	Risque élevé	Risque élevé	SANS OBJET	Risque moyen	Risque moyen	Risque moyen	Taux d'anomalie global > 5%
Enjeu financier (Mds d'euros)	0,29 0,1%							

Cette cartographie des risques synthétise pour chaque processus comptable (par exemple, la commande publique) et par typologie de risque (organiser, documenter, tracer), le niveau évalué du risque (fort, moyen, faible). A cette cartographie des risques est associé un plan d'action précisant les travaux à réaliser, les acteurs et les délais.

Cycles / processus	Catégorie de risque	Risques	Critères de qualité comptable	Services centraux (SC) Services déconcentrés (SD)	Priorité	Action	Responsables	Calendrier	Origine et date recommandation
Commande publique	Documenter	R1 : Insuffisance du dispositif de contrôle interne comptable	Tous	SC		Finaliser l'adaptation du RCIC initié lors de l'expérimentation pour constituer un document de référence exploitable par les services centraux du ministère			

Ces actions sont consolidées au niveau national et leur réalisation est suivie par le comité national du contrôle interne (CNCI) mis en place au sein de la direction générale de la comptabilité publique.



## L'audit comptable et financier

L'audit comptable et financier (ACF), développé au sein du ministère de l'Économie et des Finances, est un des facteurs-clés du dispositif de maîtrise des risques. Cette nouvelle compétence d'audit comptable et financier s'inscrit dans le cadre de l'article 31 de la LOLF, qui attribue aux comptables publics la charge de veiller au respect des principes et règles comptables.

Son rôle principal est de participer à l'efficacité du dispositif de contrôle interne en évaluant de manière régulière la qualité comptable. Mais, au-delà des constats réalisés dans le cadre des missions, l'ACF a aussi pour vocation d'apporter une réelle valeur ajoutée en proposant systématiquement des recommandations sur la pertinence de l'organisation comptable en place, sur les procédures...

Afin d'assurer la qualité des travaux réalisés, un travail important est effectué par la direction générale de la comptabilité publique pour développer au sein de ses équipes des compétences d'audit comptable, équivalentes à celles dont pourrait disposer un certificateur. Cet aspect est d'autant plus stratégique que les normes d'audit internationales (ISA) prévoient la possibilité pour le certificateur d'utiliser des travaux de l'audit interne dans l'exercice de sa mission. L'ACF est donc un facteur de sécurité supplémentaire pour le Parlement et la Cour des comptes.

L'audit comptable et financier fait écho aux bonnes pratiques de gouvernance existantes au sein du secteur privé en matière d'audit interne.

### L'ACF s'exerce-t-il uniquement sur le périmètre des comptables publics ?

Avec l'adoption des nouvelles normes comptables, l'ordonnateur joue désormais un rôle essentiel : la fonction comptable est dès lors partagée entre comptables et gestionnaires. En effet, ceux-ci participent au recensement des biens, à la détermination des charges à payer, à l'évaluation des provisions... Dans ce contexte,

#### ET AILLEURS...

Dans certains pays (Pays-Bas, Australie, Nouvelle-Zélande), les institutions supérieures de contrôle (ISC) intègrent les travaux de l'audit interne dans leur démarche d'audit pour donner leur opinion.

On constate que le recours à l'audit interne représente dans ces États un véritable atout pour la qualité comptable. En effet, cela contribue à :

- maîtriser les risques et les opérations,
- alimenter et améliorer les plans d'action,
- faciliter le dialogue avec le certificateur,
- permettre de prendre du recul sur les processus et ainsi d'en améliorer l'efficacité.

l'ACF n'a de sens que dans une dimension partenariale avec les ministères. D'ores et déjà, les premiers audits ont été conduits en partenariat avec les corps d'inspection des ministères.

### Sur quels domaines ont porté les premières missions ACF ?

Les premières missions se sont concentrées sur des processus importants du bilan d'ouverture, par exemple :

- audit du compte des participations de l'État,

- audit du parc immobilier de l'État,
- audit sur les charges à payer.

### Les premiers retours sont-ils positifs ?

Ce type d'audit partenarial est très fructueux et doit être poursuivi sur les prochaines années :

- par un élargissement du périmètre ministériel,
- par une augmentation du champ thématique (provision, paie, pensions,...).

## La certification des comptes

L'article 58 de la LOLF dispose que « *La mission d'assistance du Parlement confiée à la Cour des comptes [...] comporte notamment [...] la certification de la régularité, de la sincérité et de la fidélité des comptes de l'État* ».

Le rôle du certificateur est d'émettre une opinion sur le caractère régulier, sincère et fidèle des comptes. L'opinion du certificateur se substitue à la déclaration générale de conformité anciennement délivrée par la Cour des comptes à l'issue de sa mission de vérification. L'intervention d'un acteur indépendant pour certifier les comptes renforce la transparence de la gestion de l'État. Elle permet au Parlement d'avoir une assurance supplémentaire pour disposer d'une information financière fiable (certifiée) favorisant ainsi une base solide pour la prise de décision.

La certification n'est pas une démarche ponctuelle qui ne concerne que les comptes de 2006. Au contraire, la certification, nouveauté de la LOLF, est, comme dans le secteur privé, une démarche pluriannuelle. Cette inscription dans la durée permet d'aider l'administration à

progresser dans la mise en place d'une bonne gouvernance.

Enfin, le certificateur est, dans le respect de son indépendance, étroitement associé à la réforme de l'État. Dans ce domaine, un dialogue a été mis en place entre l'administration et la Cour des comptes. Ainsi, les travaux d'audit réalisés par la Cour des comptes ces dernières années ont en particulier permis d'alimenter les plans d'action.

Cette dynamique d'échanges réguliers s'est aussi concrétisée par la création de structures de dialogue avec la Cour des comptes (comité d'échange et de suivi, comités techniques) et par la transmission au certificateur de l'ensemble des travaux d'avancement sur les différents chantiers de la réforme comptable.





## Les structures de dialogue mises en place par la DGCP et la Cour des comptes

Le comité d'échange et de suivi, instauré dès le début de l'année 2005, est le lieu privilégié des échanges entre la Cour des comptes et l'État pour la validation des points stratégiques liés à la certification des comptes de l'État. Il est présidé par le président de la 1<sup>ère</sup> chambre et le directeur général de la comptabilité publique. Il se réunit au moins une fois tous les deux mois.

Ce comité est l'occasion de communiquer formellement sur l'avancée des travaux menés dans le cadre de la mise en œuvre du

volet comptable de la LOLF, notamment sur la réglementation et les instructions comptables, les référentiels de contrôle interne, l'organisation comptable, le suivi du plan d'action pluriannuel...

Afin d'instruire régulièrement les points techniques, la direction générale de la comptabilité publique a aussi mis en place un comité technique avec la Cour des comptes qui se réunit plusieurs fois en amont du comité d'échange et de suivi afin de le préparer.

L'ensemble de ces initiatives permet de favoriser une bonne préparation de la première certification, en lien étroit avec le certificateur.

### ET AILLEURS...

Les institutions supérieures de contrôle (ISC) dont le rôle et le positionnement diffèrent d'un pays à l'autre sont chargées de la certification des comptes des États.

L'analyse des pratiques à l'étranger montre qu'un dialogue constructif entre l'audité et le certificateur est certainement le facteur clé de succès de la certification.

Par exemple, aux États-Unis, où il existe des difficultés dans ce dialogue, on constate que l'institution supérieure de contrôle émet depuis 9 ans un refus de certification sur les comptes consolidés. Par contre, la situation par ministère s'améliore en lien avec l'amélioration du dialogue entre l'audité et le certificateur.

Au Canada, où un dialogue très positif et constructif a été développé entre l'audité et le certificateur, le projet de certification a été un véritable succès puisque le Canada a été certifié sans réserves dès la première année.







Les exemples  
à l'étranger

**P.32**



# Les exemples à l'étranger

La convergence des réformes comptables à l'étranger

Australie

Canada

États-Unis

Royaume-Uni

Suède



# La convergence des réformes comptables à l'étranger

Le passage à la comptabilité d'exercice : une réforme comptable déjà adoptée par plusieurs États et organisations de l'OCDE.

## Des difficultés communes rencontrées lors de la mise en œuvre de la réforme comptable

La réforme comptable s'inscrit généralement dans un projet plus global de modernisation de la gestion publique c'est-à-dire la refonte du budget afin d'assurer un meilleur pilotage de l'activité.

L'adoption de la comptabilité en droits constatés est destinée à fournir un outil de pilotage supplémentaire : la convergence avec les pratiques du secteur privé est une tendance observée dans de nombreux pays de l'OCDE qui souhaitent se doter d'une image des finances de l'État plus complète que celle proposée par la comptabilité budgétaire (vision patrimoniale, engagements hors bilan, provisions,...).

Toutefois, la transition vers une comptabilité en droits constatés ne se réalise pas sans difficultés. On peut citer par exemple :

- les faiblesses des systèmes d'information. Les systèmes utilisés par les États sont souvent antérieurs à la réforme comptable et ne sont pas conçus pour prendre en compte les nouvelles informations requises par la comptabilité en droits constatés ;
- la difficulté de comptabiliser les actifs de la Défense (inventaire et valorisation). Cette comptabilisation pose problème car les actifs de la Défense sont souvent spécifiques et ne font pas l'objet d'un suivi comptable détaillé ;
- les difficultés pour le recensement et la valorisation des immobilisations : quels actifs sont à comptabiliser au bilan ? comment les valoriser ?
- les risques sur la piste d'audit.

## Une convergence vers la certification des comptes de l'État

On peut constater à l'étranger que l'adoption d'une comptabilité en droits constatés s'accompagne généralement de la certification des comptes des États. La certification vise à donner aux Parlements une sécurité supplémentaire que l'information qu'ils utilisent a été revue par un acteur indépendant. C'est un facteur de renforcement de la sécurité de l'information financière.

L'opinion sur les comptes est émise par des institutions supérieures de contrôle, qui appliquent des normes d'audit largement inspirées des normes internationales INTOSAI (normes d'audit spécifiques au secteur public) et ISA (normes d'audit du secteur privé).

L'existence d'un dialogue constructif entre l'institut supérieur de contrôle et l'État est toujours un facteur de réussite de la transition comptable et de la certification. Ce dialogue permet d'éviter les principaux écueils et facilite ainsi la certification.

L'Australie



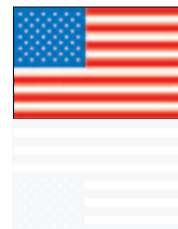
Le Canada



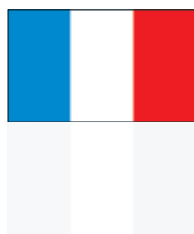
La Suisse



Les États-Unis



La France

La Grande  
-BretagneLa Nouvelle  
Zélande

La Suède

La Commission  
Européenne

## ET AILLEURS...

Le « profil » et la démarche du certificateur type peuvent être caractérisés par :

- la mise en œuvre d'une approche d'audit par les risques
- l'application de normes d'audit reconnues internationalement (ISA, INTOSAI)
- l'appui sur les dispositifs de contrôle interne
- la prise en compte des travaux de l'audit interne
- l'exercice d'une double mission: vérification et certification
- la spécialisation des équipes d'audit par ministère



## AUSTRALIE

### Profil

- Comptabilité en droits constatés intégrale pour l'ensemble des entités du secteur public depuis 1999/2000.
- Certification des comptes depuis 2002/2003 : certification avec réserves depuis le 1<sup>er</sup> exercice de certification.
- Les normes appliquées sont des normes locales, en conformité avec les ISA et les INTOSAI.

### Synthèse

- Depuis 2002/2003, les comptes de l'Australie sont certifiés avec réserves. Celles-ci portent principalement sur des désaccords sur les méthodes de comptabilisation, une incertitude sur les actifs et les provisions de la Défense, la non réconciliation de données issues des systèmes de gestion et des systèmes comptables, les faiblesses du contrôle interne.
- Les attentes en matière de gouvernance sont très fortes de la part de l'ISC australienne, qui a publié récemment un guide des « Meilleures Pratiques » dans ce domaine. Les comités d'audit, imposés par la loi dans chaque ministère, contribuent à avoir une meilleure gouvernance au sein de l'État.
- Concernant les systèmes d'information, le gouvernement australien a effectué un effort d'investissement significatif en 2002-2003, à hauteur de 3,1 milliards de dollars australiens, soit environ 7% des dépenses opérationnelles de l'ensemble du gouvernement.

### Enseignements

- La présence d'un comité d'audit chargé de contrôler la gestion financière permet d'assurer une meilleure gouvernance au sein de l'État. En France, le développement du rôle et des responsabilités du Comité national d'audit de la DGCP et la préservation de son indépendance contribueront à répondre aux nouvelles exigences fixées en matière de bonne gouvernance.
- L'utilisation de systèmes d'informations fiables et adaptés est indispensable pour assurer la traçabilité de la piste d'audit. Les efforts d'investissement réalisés par le gouvernement australien témoignent de l'enjeu représenté par ces systèmes.





## CANADA

### Profil

- Comptabilité en droits constatés depuis 2003.
- Certification des comptes depuis 2002/2003 : certification sans réserves depuis le 1<sup>er</sup> exercice de certification.
- Les normes appliquées sont proches des ISA.
- La prise en compte des travaux de l'audit interne se fait sous conditions, le recours à des cabinets d'audit externes est très rare.

### Synthèse

- La réforme comptable au Canada a été progressive. Le Canada s'est éloigné de la comptabilité de caisse dès la fin des années 1970, pour passer à une comptabilité en droits constatés intégrale en 2003. Il n'y a pas eu de difficulté majeure rencontrée lors de la transition comptable (1999-2003). L'ISC a joué un rôle important dans la réussite de celle-ci, par un dialogue régulier avec le ministère des Finances et en apportant une expertise technique ponctuelle.
- L'attitude correctrice volontaire des ministères vis-à-vis des faiblesses soulignées par l'ISC (problèmes de valorisation des stocks, problèmes relatifs aux systèmes d'information, et imperfection de la piste d'audit sur les immobilisations corporelles) a permis une certification sans réserve des comptes consolidés dès la première année, alors même que les problèmes ne sont pas encore complètement réglés.

### Enseignements

Le cas canadien témoigne du fait qu'une certification sans réserves est possible dès le 1<sup>er</sup> exercice de certification, malgré des faiblesses identifiées et corrigées ou acceptées par l'ISC. La certification des comptes canadiens a été possible grâce au dialogue régulier entre l'ISC et l'État, et à l'attitude constructive et volontaire démontrée par l'administration canadienne. Cet exemple souligne donc l'importance pour l'État d'établir un dialogue permanent avec le certificateur afin de bénéficier de son expertise technique et de prévenir les difficultés majeures.





## ÉTATS-UNIS

### Profil

- Comptabilité en droits constatés adoptée au début des années 1990.
- Certification des comptes depuis 1997 : refus de certifier par l'ISC ces 9 dernières années.
- Les normes appliquées sont en conformité avec les normes INTOSAI et convergent vers les ISA.
- Il n'y a pas de service d'audit interne en tant que tel sur lequel l'ISC peut s'appuyer, en revanche celle-ci a fréquemment recours à des cabinets d'audit privés.

### Synthèse

3 obstacles majeurs à la certification des comptes consolidés de l'État ont été identifiés :

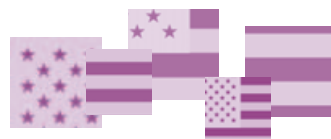
- des faiblesses importantes dans la gestion financière du ministère de la Défense ;
- des difficultés de comptabilisation et de réconciliation de l'activité intragouvernementale ;
- l'inefficacité du processus de préparation des comptes consolidés.

Le refus de certifier les comptes est également motivé par le constat de faiblesses récurrentes telles que les insuffisances du contrôle interne ou l'inadaptation des systèmes d'information.

Malgré ce refus de certifier les comptes des États-Unis durant 9 années consécutives, le dialogue s'installe désormais entre l'ISC et le gouvernement. Une tendance à la mise en œuvre de mesures correctives est constatée : développement d'un système d'information destiné à faciliter la consolidation des comptes, plan d'action mis en œuvre au ministère de la Défense destiné à améliorer la gestion financière et à mieux préparer les audits.

### Enseignements

- La comptabilisation des activités de la Défense est particulièrement difficile car elle repose sur un nombre significatif d'actifs, souvent spécifiques, et qui n'ont pas fait l'objet d'un suivi comptable détaillé par le passé. Le cas des États-Unis souligne la nécessité de fournir un effort tout particulier afin d'assurer un recensement et une valorisation fiable des actifs de la Défense et une gestion financière efficace de ses activités.
- Le recours à des cabinets d'audit privés par l'ISC est fréquent aux États-Unis. L'appui sur des professionnels reconnus de l'audit externe peut permettre d'obtenir une aide précieuse en terme de méthodologie et de disposer de ressources suffisantes et qualifiées.







## ROYAUME-UNI

### Profil

- Comptabilité en droits constatés depuis 1999/2000.
- Certification des comptes depuis 2000/2001 : certification avec réserves depuis le 1<sup>er</sup> exercice de certification.
- Les normes appliquées sont les ISA depuis 2005.
- L'appui sur les travaux de l'audit interne est fréquent, le recours à des cabinets d'audit privés par l'ISC restreint.

### Synthèse

- Le Royaume-Uni a adopté une stratégie progressive : la réforme, réalisée ministère après ministère, est un processus continu qui dure depuis 10 ans. Si la majorité des départements du gouvernement central a appliqué les nouvelles règles dès 1997, c'est seulement en 1999/2000 que les comptes de l'État ont été pour la 1<sup>ère</sup> fois présentés en droits constatés. Certaines parties des états financiers sont encore suivies en comptabilité de caisse.
- Depuis le 1<sup>er</sup> exercice de certification, les comptes de l'État ont systématiquement été certifiés par l'ISC, avec cependant des réserves. Celles-ci ont porté notamment sur la faiblesse du contrôle interne, le manque de documentation/justification, la rupture de la piste d'audit, la non application des règles comptables pour les provisions et la réévaluation des immobilisations, le manque de personnel ou de personnel qualifié dans les départements financiers, les faiblesses des systèmes d'information.
- La certification, malgré les difficultés rencontrées, tient notamment à la forte collaboration entre l'ISC et le gouvernement, avec des réunions officielles organisées deux à trois fois par an, et un dialogue continu durant l'année sur de nombreux sujets techniques de comptabilité et d'audit.

### Enseignements

- Les réserves de l'ISC sur les comptes du Royaume-Uni ont porté notamment sur les faiblesses du contrôle interne. Celui-ci est un élément indispensable pour garantir une maîtrise des procédures et une fiabilité des comptes. Le développement d'un dispositif de contrôle interne comptable opérationnel fort au sein de l'administration française est de ce point de vue essentiel.
- L'ISC n'hésite pas à s'appuyer sur les travaux de l'audit interne lorsque ceux-ci répondent aux critères de qualité fixés. L'appui sur les travaux de l'audit interne présente des avantages indéniables pour le certificateur puisqu'il lui permet de bénéficier de la connaissance des auditeurs internes sur l'organisation et d'alléger ses propres travaux. En France, le développement de l'audit interne comptable et financier au sein de l'État pourrait représenter un élément facilitateur en vue de la certification.





## SUÈDE

### Profil

- Système de comptabilité en droits constatés fondé sur les « principes comptables généralement admis » depuis 1991.
- Le « Riksrevisionen » est l'institution en charge de la vérification des états financiers et de gestion des activités de l'État. Il vérifie les comptes individuels de chaque agence (ministère) ainsi que les comptes consolidés de l'État. Il évalue la sincérité de la comptabilité et s'assure que la gestion des agences est conforme aux réglementations.
- Les normes appliquées sont les normes ISA et INTOSAI.

### Synthèse

- La transition vers une comptabilité en droits constatés a été progressive, puisqu'elle a été conduite du début des années 1980 jusqu'en 1994. Au cours des dix années suivantes, quelques aménagements ont encore été apportés, et l'institution supérieure de contrôle dans sa forme actuelle n'a vu le jour qu'en 2003.
- A ce jour, il n'existe pas d'audit interne au niveau central. L'ISC ne peut donc pas se référer à un audit interne homogène du gouvernement central. Cependant, les agences les plus importantes se sont dotées d'un service d'audit interne propre. Les travaux de l'audit interne sont largement exploités par le Riksrevisionen, qui inclut dans sa démarche d'audit l'évaluation des systèmes de contrôle internes.
- Les principaux points relevés par le Riksrevisionen sont les suivants :
  - l'enregistrement des activités gouvernementales dans le budget n'est pas exhaustif. Le rapport annuel du gouvernement ne présente donc pas toutes les activités de l'État ;

- certaines activités du gouvernement ne sont pas enregistrées dans la comptabilité en droits constatés, notamment la collecte des impôts ;
- la délimitation organisationnelle décidée par le gouvernement ne couvre pas l'ensemble des administrations centrales et agences d'État.

### Enseignements

- Le Riksrevisionen appuie sa démarche d'audit sur son évaluation des risques. Le seuil de signification n'est pas défini à l'avance mais laissé à l'appréciation des équipes, sur le terrain. Il peut donc différer d'une agence à l'autre.
- Les comptes des agences sont audités au moins une fois par an. Les comptes des agences les plus importantes sont clos et audités deux fois par an. À l'issue des audits, le Riksrevisionen émet ses remarques dans son rapport annuel, et présente les mesures correctives qu'il souhaite mettre en place. Il organise également le suivi des points relevés.
- Les travaux de l'ISC portent également sur les revues analytiques et les contrôles de pilotage. Pour réaliser ses travaux, elle utilise un outil électronique centralisé, lui permettant d'optimiser le partage de l'information.
- La création d'un comité d'audit n'est pas obligatoire mais décidée par chaque agence. L'ISC communique généralement les résultats de ses travaux au comité avant leur publication.





## Pour en savoir plus

[www.  
performance-publique.  
gouv.fr](http://www.performance-publique.gouv.fr)



Direction générale de la comptabilité publique  
Service de la Fonction comptable de l'État  
120, rue de Bercy  
75572 Paris cedex 12

Décembre 2006