

LA CERTIFICATION DES COMPTES DE L'ETAT : LE NOUVEAU ROLE DE L'INSTITUTION SUPERIEURE DE CONTROLE DES FINANCES PUBLIQUES (I.S.C)

Hamidi DAOUDI

*Magistrat de la hors-hiérarchie (1er groupe),
Secrétaire général*

INTRODUCTION

La réforme du cadre budgétaire et comptable de l'Etat s'inscrit dans un vaste mouvement international de modernisation des gestions publiques. Les pays émergents à l'instar de ceux du Maghreb n'échappent pas à ce mouvement puisqu'ils se sont engagés depuis quelques années à suivre le chemin des pays de l'OCDE à partir d'ambitions et selon un rythme propre à chaque contexte national.

Trois concepts clés résument à la fois l'esprit et l'orientation de la réforme : performance, autonomie et responsabilité. Plus concrètement, il s'agit :

i- d'assortir la dépense publique d'objectifs précis dont la réalisation sera évaluée ex-post à partir d'indicateurs pertinents. Une telle démarche est de nature à donner une légitimité à l'action publique en la rendant plus lisible et plus transparente pour le citoyen pour qui l'Etat est inefficace. La complexité des politiques publiques est telle qu'il est nécessaire d'en

clarifier les ambitions et de se donner les moyens de les évaluer. Il ne s'agit plus de s'accommoder d'une gestion appréciée seulement à l'aune du règlementaire mais aussi du résultat. Ce qui rend mieux compte de l'usage qui est fait des deniers publics;

ii- de donner plus d'autonomie au gestionnaire. La liberté d'action va permettre à l'acteur de la gestion publique d'avoir la latitude de choisir ses moyens et de faire des arbitrages qu'il estime appropriés au regard des objectifs et priorités poursuivis. La globalisation et la fongibilité ⁽¹⁾ des crédits alloués ainsi que la présentation du budget par destination lui donnent la marge de manœuvre souhaitée. L'action n'est plus bridée par une architecture du budget qui cloisonne les autorisations par des chapitres et des articles;

iii- en contrepartie de cette liberté, le gestionnaire est rendu responsable de ses choix et de son action. Cette responsabilité est managériale. Elle est appréciée en fonction des résultats obtenus rapportés aux objectifs fixés. C'est la dimension performance de la gestion. Elle est restituée à l'aide d'indicateurs pertinents qui servent.

C'est la première composante de la réforme qui est d'ailleurs appelée à amender en profondeur le fonctionnement de l'Etat.

Ce volet, le plus en vue, n'épuise pas les ambitions de la nouvelle gestion. La rénovation du cadre comptable est aussi un enjeu de cette réforme et un élément structurant. La comptabilité publique est modernisée et alignée sur les meilleures pratiques observées par le secteur privé pour en faire un outil de pilotage de l'action publique et d'aide à la décision. Elle retrouve également sa vocation première qui est celle de jouer le rôle de vecteur d'informations devant satisfaire les besoins d'une diversité d'utilisateurs. Pour cela, elle doit satisfaire à l'exigence de qualité à partir de critères communément admis et d'une procédure de fiabilisation de l'information financière et comptable qu'elle véhicule. L'Institution supérieure de contrôle des finances publiques (ISC) joue à cet égard un rôle éminent en tant qu'acteur certificateur des états financiers de l'Etat.

1. Il s'agit en fait d'une fongibilité asymétrique. Cette asymétrie signifie que le gestionnaire peut utiliser les crédits affectés aux dépenses de personnels à d'autres emplois mais ne peut envisager l'inverse de cette affectation.

Dans les pages qui suivent nous nous proposons de :

- décrire la transition d'un modèle de comptabilité de caisse à un modèle de comptabilité en droits constatés;

- cerner, en conséquence, les logiques d'intervention de l'ISC qui, de gardienne de la régularité juridique des comptes de l'Etat devient garante de leur fiabilité et émet à leur égard une opinion motivée selon les mêmes principes observés par le secteur privé.

I - LA COMPTABILITE PUBLIQUE ET LE CONTROLE

L'Etat remplit plusieurs fonctions : il intervient pour assumer le bon fonctionnement des services publics, agit pour réduire les inégalités sociales et veille à réunir les conditions d'une croissance économique soutenue. Ces rôles requièrent des moyens et plus particulièrement des fonds publics importants qui sont dégagés chaque année par la loi de finances. Pour assurer la bonne gestion de ces ressources financières, l'Etat se dote de systèmes et de techniques comptables adaptés à ses besoins. Un ensemble de règles juridiques et techniques sont alors édictées pour constituer l'armature de la comptabilité publique " qui fait partie intégrante de l'infrastructure financière de l'Etat " (Nations Unies). Les conceptions comptables dépendent du rôle qui est assigné à l'information financière. En général, les systèmes comptables prédominants sont ceux qui se limitent à faciliter l'administration des crédits votés par l'instance législative.

1 - Les limites de la comptabilité de caisse

Le système d'information financière de l'Etat ⁽²⁾ est conçu sur la logique d'une comptabilité budgétaire de caisse. Il est organisé pour retracer les opérations budgétaires lorsqu'elles connaissent leur dénouement en caisse. Seuls sont saisis les événements qui influencent et modifient la situation matérielle de la caisse.

Cette méthode se limite en fait à la tenue " d'un livre de caisse " pour consigner les opérations budgétaires lorsqu'elles se traduisent par une

2. Il repose pour l'essentiel en Algérie sur la loi n° 84-17 du 7 juillet 1984 relative aux lois de finances qui fixe entre autres les principes budgétaires et la loi n°90-21 du 15 août 1990 relative à la comptabilité publique qui précise notamment les règles des opérations budgétaires et en organise le contrôle.

entrée ou une sortie de fonds. Elle ne constate pas les dépenses non rattachées à un paiement ou une recette non suivie d'un recouvrement. Le fait générateur des opérations à enregistrer se confond avec le rôle du comptable public agissant comme caissier.

C'est un dispositif qui produit une gamme limitée d'informations (encaissements, décaissements). Il est facile à tenir. Il épouse dans sa configuration l'architecture du budget dont il permet de suivre la consommation des crédits et de dégager en fin d'exercice le solde budgétaire.

C'est une comptabilité qui s'attache à encadrer et discipliner l'emploi des crédits pour qu'ils soient affectés aux fins prévues dans la limite autorisée.

Le modèle n'ambitionne pas de produire des informations utiles et pertinentes pour apporter une plus-value à la gestion. Il s'emploie plutôt à faciliter le contrôle ultime du corps législatif sur les autorisations budgétaires votées à l'exécutif. Comme la responsabilité devant la représentation nationale à travers la loi de règlement budgétaire se décline au regard des consommations des enveloppes budgétaires allouées et non par rapport aux engagements, le solde budgétaire de fin d'année ne reflète qu'imparfaitement la position financière réelle de l'Etat. En effet, les administrations, en raison de l'indiscipline en matière de commandes ou d'une insuffisante maîtrise des prévisions budgétaires, peuvent cumuler des impayés importants et persistants qu'elles entretiennent d'année en année.

Ce phénomène n'est pas imputable au système comptable lui-même mais il est occulté par celui-ci qui n'identifie pas les arriérés de paiement. C'est le reflet " de graves déficiences dans la gestion des finances publiques " (F.M.I). Il peut constituer à l'évidence une contrainte majeure à la transparence de la gestion financière de l'Etat. La situation dressée sur les finances publiques manque d'exactitude.

Pour restaurer cette transparence, le Fonds Monétaire International recommande l'adoption d'une norme comptable qui instituerait des rapports dédiés à des développements sur les situations en instance de régularisation (dettes, créances). Le Conseil de normalisation comptable internationale pour le secteur public (IPSAS Board) placé sous l'égide de

l'organisation internationale des experts-comptables (IFAC) ⁽³⁾ a, pour sa part, édicté une norme comptable sur l'information financière selon la méthode de la comptabilité de caisse. Elle prescrit un mode de préparation des états financiers dans un tel contexte. Mais surtout, elle incite à la production d'informations destinées à améliorer la qualité des comptes publics annuels en comptabilité de caisse.

C'est un dispositif propre à l'Etat. Il ne trouve pas d'équivalent dans le secteur privé qui est soumis à cet égard à des règles plus contraignantes. Oeuvre de l'Etat, il est formaté pour répondre à ses propres besoins. Il a une vocation purement domestique. La qualité de l'information financière communément comprise n'est pas une préoccupation affichée par ce système comptable qui fait partie " des comptabilités frustrées, créées par l'Etat lui-même " (Ph. Adhémar, 2006).

Les insuffisances les plus manifestes de ce système peuvent être déclinées comme suit :

i- il ne décrit pas la situation patrimoniale de l'Etat, les notions d'actif et de passif ne sont pas les éléments constitutifs de son architecture;

ii- il ne prend pas en compte le principe de séparation des exercices;

iii- il ne satisfait pas aux besoins de connaissance des coûts de l'action publique. C'est là, bien évidemment une lacune sérieuse qui prive l'Etat d'un précieux outil de gestion et d'arbitrage en faveur de solutions économiquement avisées (faire ou faire faire). Or, les gestions publiques sont de plus en plus appréciées à l'aune de leur efficience. On constate généralement qu'il perd beaucoup de son utilité en matière de suivi des projets d'investissement car il prive les organes de gestion d'informations précieuses sur les ressources utilisées et leur coût, sur la valeur de la production obtenue, sur les travaux en cours, les stocks existants, les actifs constitués... (Nations Unies).

Aux insuffisances intrinsèques du système, se greffent les travers imputables aux pratiques. Ainsi, dans le contexte national, il est loisible de constater que les règles juridiques, particulièrement celles qui sont

3. *L'International Federation of Accountants*, organisation de droit privé créée en 1977. Son siège est à New York. Elle est constituée d'organisations professionnelles comptables de plus de quatre vingt pays. Elle a pour vocation d'édicter notamment des recommandations en matière d'audit.

énoncées par la loi n°90-21 du 15 août 1990 relative à la comptabilité publique connaissent des applications dualistes.

Quant aux normes techniques, notamment celles qui portent sur la nomenclature et le fonctionnement des comptes, elles sont, elles aussi très hétérogènes. Cette incohérence est accentuée par le phénomène des particularismes développés et reconnus à certains secteurs qui disposent de règles propres. Ces excroissances techniques rendent illusoire le concept de système comptable puisque celui-ci est éclaté : les règles comptables applicables à l'Etat sont prescrites par l'instruction générale n° 16 du 12/10/1968 qui précise les modalités de fonctionnement des comptes. Les wilayas et les communes s'appuient, pour leur part, sur les instructions ministérielles w1, w2 et c1. Le plan comptable général de 1957 constituait la référence des budgets annexes. Certains établissements publics administratifs, à l'instar de ceux du secteur de la santé et de l'enseignement supérieur, se voient appliquer des règles techniques particulières.

En pareille situation, on n'a pas hésité à parler de " chaos comptable " (Ph.Adhemar). Cela se comprend dès lors que les prescriptions techniques sont élaborées en l'absence d'une vision d'ensemble qui s'attacherait à définir un cadre comptable normalisé, cohérent, stable et universel. Cette normalisation, indispensable pour la qualité comptable, permettrait d'encadrer les pratiques qui reposeraient sur le même socle et déploieraient les mêmes outils.

Or, le pilotage des finances publiques par les décideurs en charge des affaires de l'Etat ne peut se passer de comptes-rendus périodiques et précis (Reporting). Cela passe généralement par la technique de la centralisation comptable, technique qui permet de restituer des informations selon le format souhaité. La Situation Résumée des Opérations du Trésor (SROT) mensuelle remplit cette fonction. C'est un tableau de bord exhaustif de l'exécution du budget et des flux de trésorerie de la gestion en cours. La présentation du SROT, selon une forme appropriée pour son exploitation, n'est pas acquise d'emblée, mais nécessite, au préalable, des travaux de retraitement de l'information comptable. Les mêmes difficultés sont relevées pour d'autres opérations comme celles qui portent sur les comptes spéciaux et sur la dette publique. Retraccées dans des comptes éclatés, ces opérations ne se prêtent pas à une restitution de l'information en l'état. Leur consolidation s'effectue d'ailleurs en extracomptable.

Plus généralement, les documents produits au titre des centralisations infra-annuelles et annuelles par l'agence comptable centrale du Trésor ⁽⁴⁾ ne se prêtent pas à l'analyse et à l'interprétation tels qu'ils sont présentés. Ils ne sont pas, par ailleurs accessibles aux non spécialistes alors qu'en raison de leur objet, ils doivent être à la portée de tous ⁽⁵⁾.

L'actualité révèle que les systèmes d'information financière et comptable sont souvent en cause lorsque surviennent des scandales ou des crises financières. Pour les organisations privées, le courtier en pétrole, l'américain ENRON et la firme agro-alimentaire italienne PARMALAT en sont quelques unes des illustrations. Pour les organisations publiques, la crise financière de la ville de New York offre un exemple des conséquences désastreuses des carences de l'information financière. Au début des années 1970, cette ville a connu un véritable désordre de ses finances en raison de dérives de dépenses couvertes par un endettement excessif intervenu dans un contexte marqué par une sévère crise de revenus. Le système comptable mis en œuvre, qui souffrait de carences en matière de sincérité des prévisions de recettes et de dépenses, n'a pas permis de prendre à temps la juste mesure de la situation financière de la ville.

Suite à ces " frais ", la ville aligna ses pratiques sur les principes comptables reconnus pour produire une information financière de qualité ⁽⁶⁾ devant servir d'outil de pilotage des finances de la ville.

2- L'organisation du contrôle fondée sur la logique de régularité des comptes publics

La gestion publique est à l'évidence imprégnée par une rationalité administrative (procédures) et juridique (règles). Cette rationalité struc-

4. Les situations élaborées par l'ACCT qui rétablit en quelque sorte l'unité de la comptabilité de l'Etat par la centralisation comptable sont constituées par les balances générales (mensuelles et annuelles), l'état d'exécution des budgets de fonctionnement et d'équipement (mensuel et annuel), la situation mensuelle des comptes de Trésorerie et notamment les variations des disponibilités immédiates : en caisse, CCP, règlements en cours d'exécution, Banque d'Algérie.

5. Dans certaines pratiques, la diffusion de la SROT au journal officiel est obligatoire.

6. La qualité de l'information est appréciée au regard de critères (voir à ce sujet notes 2,3 et 4 page 22).

ture et oriente le contrôle des finances publiques, au sens générique du terme, et génère, par la même occasion, une multiplicité d'organes. Leurs interventions, au-delà des variantes qu'elles peuvent prendre, sont profondément marquées par des considérations liées à la conformité et l'intégrité des deniers publics. Le mandat des ISC, surtout celles qui sont organisées en juridictions financières, n'échappe pas à cette logique dominante⁽⁷⁾. Cet objectif donne une originalité aux vérifications de l'ISC à travers l'examen des comptes publics.

2.1- L'apurement et le jugement des comptes de gestion

La gestion des finances publiques est soumise à des mécanismes de régulation interne intrinsèques aux rouages administratifs, et externe indépendants de l'autorité administrative qui jouit du pouvoir financier. Cette double régulation s'exprime a priori par l'autocontrôle ou le contrôle interne et à postériori par l'intervention du juge financier.

* Pour se prémunir contre les pratiques qui seraient peu respectueuses des règles d'exécution des opérations financières, le système administratif est doté d'outils de sauvegarde de cette régularité. La séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public en est l'élément le plus en vue. Cette séparation des tâches permet d'organiser le contrôle des actes du premier par le second acteur.

* Les règles et les principes comptables participent également à l'harmonie du système. Ainsi, les principes de transparence financière et de non affectation comptable justifient en comptabilité publique la règle de la non contraction des recettes et des dépenses et l'intégrité des opérations comptables exécutées.

* La sphère des finances publiques produit les conditions de son propre équilibre interne. Cela ne suffit pas car l'autocontrôle peut connaître une baisse de vigilance. C'est pour cela qu'il ne se suffit pas en lui-même. Il est à son tour soumis à une évaluation à postériori particulière et originale à travers l'intervention d'un juge financier qui " apure et juge " les comptes de gestion. La procédure est fortement marquée par les aspects juridiques issus du droit comptable et financier. C'est pourquoi elle est conduite par

7. On peut même constater que les ISC ayant le statut de juridiction éprouvent quelquefois des difficultés pour se détacher du contrôle juridictionnel qui laisse peu de place aux approches productrices d'éléments de nature à alimenter le débat public.

des juges financiers qui se distinguent des commissaires aux comptes en ce sens qu'ils ne se contentent pas de constater les omissions, erreurs et irrégularités mais tirent les conséquences de droit en termes de responsabilité personnelle et pécuniaire du comptable. Cette formalité trouve son origine lointaine dans une technique comptable française de l'Ancien Régime par laquelle on **rendait compte en finances** (en recettes et en dépenses). Il s'agissait de s'assurer de l'intégrité du comptable (R. Pellet, 1998). Historiquement (XV^{ème} siècle) le système a été conçu pour répondre à un préjugé de méfiance vis-à-vis des vellétés d'accaparement de la richesse du souverain. Cette hantise est encore persistante de notre temps mais à l'égard des tentations de malversations. Le jugement des comptes est pour l'essentiel guidé par la régularité juridique et non matérielle⁸ dont le comptable en est le gardien. La qualité du compte n'est pas sa préoccupation qui d'ailleurs cadre mal avec une logique de comptabilité de caisse.

2.2- L'examen des comptes administratifs

Il s'agit d'une pratique assez exceptionnelle adoptée par certains modèles de contrôle externe. Les ordonnateurs, autorités administratives qui ont pour vocation de prendre des initiatives et, pour ce faire, de consommer les autorisations budgétaires qui leur sont allouées à cette fin, sont également soumis à l'obligation de reddition des comptes. Le juge financier veille sur l'ordre budgétaire applicable. Il s'agit là d'un contrôle formel qui porte exclusivement sur la régularité des actes budgétaires. Les aspects liés à l'exactitude ou à la sincérité du compte sont absents. Sont sanctionnées les infractions ou les violations des règles de la comptabilité publique et les manquements à des obligations mais à condition qu'elles soient préjudiciables à la caisse publique.

Les comptes administratifs n'ont donc pas pour finalité de véhiculer des informations à destination d'utilisateurs externes à l'administration mais à constituer un instrument de preuve pour s'assurer de la régulière exécution des opérations budgétaires. On est dans une logique de sécurité formelle des opérations budgétaires.

8. Cela ne doit pas, pour autant, occulter la vocation d'un compte sinon on aurait une procédure de contrôle de la régularité juridique et non une procédure d'apurement du compte.

2.3- *Le contrôle des comptes de l'Etat*

Aux termes de l'article 160 de la Constitution, " le gouvernement rend compte à chaque chambre du Parlement de l'utilisation des crédits budgétaires qui lui ont été votés pour chaque exercice " ⁽⁹⁾. La clôture du cycle budgétaire intervient dans les délais fixés par l'article 64 de la loi n°84-17 du 17 juillet 1984 relative aux lois de finances qui prescrivent la représentation nationale du projet de loi de finances de l'année (n-3).

Le projet de règlement du budget est éclairé par un rapport circonstancié qu'établit l'ISC en vertu de l'article 18 de l'ordonnance n°95-20 du 17 juillet 1995 qui précise à cet égard que "la Cour des comptes est consultée sur les avant-projets de loi de règlement budgétaire".

Le contrôle de l'espèce est historiquement lié au principe du consentement de l'impôt (XIII^e siècle) et trouve son fondement en démocratie dans la notion de responsabilité qui suppose l'obligation de reddition des comptes. Le contrôle de l'exécution du budget est un moment fort dans les relations entre le gouvernement et le parlement, un élément révélateur sur le mode de fonctionnement des institutions.

C'est aussi un puissant instrument pour rendre plus efficace et plus maîtrisée la politique budgétaire en offrant, à cette occasion, des éclairages utiles et instructifs pour la préparation et les débats sur la loi de finances de l'année suivante. Ce retour d'informations aux organes législatifs permet aux élus de jouer pleinement leur rôle de **contrôle ultime** sur l'usage qui a été fait des autorisations budgétaires votées. Cette fonction est remplie avec l'assistance de la Cour des comptes qui est chargée d'établir chaque année un rapport d'appréciation sur les conditions d'exécution du budget. La loi est muette sur le contenu de ce rapport. Dans d'autres contextes, notamment maghrébin et français, la contribution essentielle de l'ISC est obtenue à travers la pratique de la déclaration générale de conformité (DGC). Par cette formalité, l'ISC atteste, que les comptes individuels des comptables principaux sont conformes à la balance générale des comptes du compte général de l'administration des

9. Il s'agit à l'évidence d'une rédaction peu satisfaisante car la reddition des comptes doit porter sur les autorisations de recettes et de dépenses, c'est-à-dire sur les éléments qui structurent le budget de l'Etat.

finances, à la clôture de la gestion, présenté par le Ministre chargé du Budget ⁽¹⁰⁾. Ce rapprochement révèle généralement des écarts plus ou moins importants. L'ISC s'attache alors à en situer l'origine et en préciser les montants assortis d'éclairages appropriés ⁽¹¹⁾. C'est un document essentiel dans la procédure du règlement du budget. C'est au vu de ce rapprochement qu'intervient le vote de la loi de règlement.

Le contrôle de l'ISC s'attache à restituer les modalités d'exécution de la loi de finances. Les investigations consistent à :

i- dresser une situation d'ensemble sur les résultats d'exécution du budget. Sont dégagées les réalisations par grande masse de recettes et de dépenses comparées aux prévisions pour en dégager les écarts ainsi que les variations par rapport à l'année antérieure;

ii- identifier les mesures législatives et administratives intervenues en cours d'année pour modifier (transferts, virements, annulations) les crédits initiaux dans leurs montants et destinations. Ces mouvements sont appréciés sur le plan comptable et leurs effets évalués au regard de l'affectation initiale des autorisations budgétaires. La gestion des crédits donne lieu, par ailleurs, à des développements qui portent sur les conditions de respect du droit budgétaire et comptable : règles énoncées par la loi n°84-17 du 17 juillet 1984 sur les lois de finances et la loi n°90-21 du 15 août 1990 relative à la comptabilité publique.

Les expériences étrangères révèlent que cette assistance de l'ISC au parlement s'est affirmée d'une manière significative au cours des dix dernières années.

En effet, l'actualité montre que la procédure d'adoption de la loi de règlement budgétaire est plus qu'une formalité puisque les débats sont assez souvent sanctionnés par des amendements touchant une diversité de questions ayant trait à l'exécution du budget.

10. Mais au préalable, elle s'assure que tous les comptes de gestion ont été produits pour l'année envisagée. Elle compare les soldes de clôture de l'année précédente et les soldes d'ouverture au 1er janvier de l'année sous examen pour vérifier la continuité des opérations.

11. Ces différences s'expliquent par la particularité de la comptabilité de l'Etat (solde d'exécution de la loi finances de l'année non repris en balance d'entrée de l'année n, par des contractions de soldes entre les balances de sortie et d'entrée, des modifications tenant à la présentation des comptes, la correction d'erreurs comptables mises en évidence après l'arrêt des comptes n - 1.

Cette intervention de l'ISC a su, par ailleurs, s'adapter intelligemment à l'évolution de la conjoncture économique et à l'état des finances publiques. Elle a connu dans le temps des améliorations constantes et significatives. Ainsi, l'analyse budgétaire a été inscrite dans une projection pluriannuelle pour dégager des tendances. L'accent a été mis par ailleurs sur l'examen des actions partagées par plusieurs ministères, les observations ont été mieux valorisées par une présentation plus ramassée de ministères significatifs.

Dans les contextes où prévaut la formalité de la déclaration générale de conformité (DGC), celle-ci ne peut remplir la même fonction que la procédure de certification des comptes. Dès lors qu'elle s'approprie les seuls aspects liés à l'exactitude et à la régularité, elle passe sous silence, par conséquent, la sincérité et la fidélité des comptes. Si la sincérité pourrait être contrôlée et appréciée, il n'en est rien de la fidélité qui suppose la présentation d'une comptabilité d'exercice digne de ce nom.

La formalité de la DGC a été retenue comme hypothèse de travail dans le projet de réforme de la loi sur les lois de finances en Algérie. Elle risque d'amputer l'appréciation de la qualité des comptes de l'Etat de deux références fondamentales (sincérité, fidélité) si elle est retenue. Ce qui constituerait un progrès inachevé au regard de l'internationalisation de la pratique de la certification.

La loi de règlement est un acte important qui permet d'établir le résultat comptable d'exécution de la loi de finances, de **constater** un solde de l'année ⁽¹²⁾ et **d'autoriser** son transfert au compte du Trésor. Ce solde comparé à celui qui était affiché dans les prévisions est un bon indicateur de la crédibilité de la politique budgétaire suivie par le gouvernement. Ce sont les résultats et non les intentions qui permettent de juger du bien fondé de l'action gouvernementale en matière budgétaire.

12. L'article 77 de la loi relative aux lois de finances définit le solde en question. Ce solde recouvre trois éléments :

- le solde net entre les recettes et les dépenses imputées au budget général de l'Etat;
- le solde consolidé des comptes spéciaux du Trésor;
- les résultats des opérations de trésorerie.

II - DE LA REGULARITE JURIDIQUE A LA FORMULATION D'UNE OPINION MOTIVEE SUR LES ETATS FINANCIERS DE L'ETAT

La transition d'une comptabilité de caisse à une comptabilité d'exercice en droits constatés est un important pas vers " une forme moderne de transparence " (J.J. François, 2000). L'adoption d'une comptabilité patrimoniale permet de répondre à une série de questions restées jusque-là sans réponse : la situation des engagements de l'Etat (à court, moyen et long terme), la consistance de son patrimoine, le coût de fonctionnement de ses services, de ses actions publiques. L'enrichissement de l'information financière par les données bilantielles est une réponse appropriée à ces interrogations. Les ISC ont joué un rôle dans cette transition.

1- L'action réformatrice des ISC

La Cour des comptes européenne (CCE) a consacré plusieurs avis critiques sur le règlement financier de la Communauté. Ces insuffisances relevées touchent plus particulièrement le contrôle interne et la comptabilité. Dans ses avis, l'ISC insiste notamment pour que le système d'information comptable couvre toute l'étendue et la réalité des opérations financières de la Communauté. Elle a recommandé, à cet égard, la mise en place d'une comptabilité d'exercice.

La Cour des comptes française (CCF) s'est attachée, pour sa part, à défendre l'idée d'une remise en cause fondamentale de l'ordonnance du 02 janvier 1959. Les critiques ont été répétées avec insistance pour avoir été exposées dans les rapports sur l'exécution des lois de finances de 1998, 1999 et 2000. Des enseignements utiles ont pu être alors tirés de ces analyses qui lui ont permis de jouer un rôle actif dans la conception du nouveau dispositif de 2001. En effet, l'expertise de l'ISC s'est imposée par la valeur de ses arguments. Ses propositions ont été pratiquement toutes adoptées par le groupe de travail parlementaire sur " l'efficacité de la dépense publique et le contrôle budgétaire ". Elles portent notamment sur la présentation du budget en programme, la réforme de la comptabilité générale de l'Etat et la certification des comptes ⁽¹³⁾. La contribution de la

13. La réforme est d'origine parlementaire. Elle est engagée à partir d'octobre 1998 à l'initiative du Président de l'Assemblée Nationale (M. Laurent FABIUS). Cette paternité parlementaire est également observée aux USA. Ce sont là les deux seuls exemples où l'initiative de la modernisation de la gestion des finances publiques échappe à l'initiative de l'exécutif.

Cour des comptes s'est traduite par ailleurs par des clarifications touchant un certain nombre d'aspects techniques ⁽¹⁴⁾.

Le bureau du vérificateur général (BVG) du Canada a dès 1976 alerté le gouvernement fédéral sur les risques qu'il encourait de perdre le contrôle des finances publiques à cause de " l'hémorragie des dépenses publiques " (Danielle Morin, 1998). La commission Lambert créée à la suite de ce signal a rendu en 1979 son rapport où elle recommandait la révision du budget et des comptes publics. En outre, le bureau a entrepris des études très instructives sur les réformes des gestions publiques en Nouvelle Zélande, en Australie et au Royaume -Uni présentées au parlement dans le cadre du rapport annuel. Quelques années plus tard, il procéda à une analyse approfondie de l'expérience de la Nouvelle Zélande.

Pionnier en matière de réforme, ce dernier pays troqua une gestion par les règles à une gestion par les résultats amorcée dès 1984 suite à une grave crise économique qui entraîna la suspension des échanges commerciaux en devises en raison du tarissement de ses réserves de devises. Depuis 1991, les états financiers de l'Etat sont préparés selon la méthode de la comptabilité d'exercice.

Le contrôleur et vérificateur général (Nouvelle Zélande) a contribué à cet effort de rénovation de la gestion des affaires publiques. Ses rapports mettaient en cause les pratiques des ministères en matière de gestion, de reddition des comptes et de contrôle financier.

2- La mise en état de certification des comptes de l'Etat

L'intervention d'un certificateur externe et indépendant à l'administration financière pour s'assurer que les comptes des entités publiques sont exempts d'inexactitudes significatives, qu'ils répondent aux critères de qualité admis (régularité, sincérité et image fidèle) suppose que l'objet en examen (états financiers) soit certifiable. Cette mise en état de certification repose sur deux préalables:

i/ l'adoption et l'application de normes comptables de haute qualité inspirées ou alignées sur les meilleures pratiques internationales;

14. Il s'agit de l'articulation des composantes de la nouvelle architecture comptable et la présentation du budget, les lacunes touchant la description des éléments d'actif de l'Etat etc... .

ii/ la définition et la mise en œuvre de dispositifs de maîtrise des risques (contrôle interne et audit interne).

2.1- Le référentiel comptable

Les Etats et les Organisations internationales ont tendance à adopter ou à tirer parti des normes comptables développées par les normalisateurs internationaux en les intégrant à leur droit et à leur pratique comptable ⁽¹⁵⁾. Le corpus de règles et principes arrêtés par l'International Public Sector Accounting standards Board (IPSAS B), normalisateur international pour les entités du secteur public, constitue une référence pour des pays comme la Nouvelle Zélande, l'Islande, le Royaume-Uni et les USA. En France, les 13 normes adoptées au titre de la LOLF du 1er août 2001¹⁶⁾ ont été définies en référence aux 21 normes (IPSAS) passées actuellement à 24 normes.

L'Union Européenne, l'OCDE, l'IFAC et l'OTAN ont décidé également d'adopter le référentiel IPSAS dans son intégralité. Il convient de signaler à cet égard que les normes en question sont reconnues par les grandes organisations financières internationales (Fonds Monétaire International, Banque Mondiale...) ⁽¹⁷⁾ qui encouragent d'ailleurs l'enrichissement, dans la clarté, de l'information financière des Etats.

Il y a là un mouvement d'internationalisation des pratiques comptables (G. Montgnier) qui s'impose par la qualité technique du cadre conceptuel international mais aussi par la volonté des Etats à ne pas se particulariser, à ne pas s'isoler par des systèmes domestiques qui ne faci-

15. Conseil de normalisation comptable internationale pour le secteur public placé sous la houlette de l'IFAC.

16. Le Comité des normes de comptabilité publique s'est appuyé sur trois sources:

i/ le plan comptable général et les règlements du comité de réglementation comptable;

ii/ le référentiel de l'international Accounting Standards Board (IASB) dont le comité exécutif (Board) mis en place depuis le 1er avril 2001 qui est chargé d'élaborer les nouvelles normes, connues désormais sous le nom d'IFRS " International Financial Reporting Standards " et non plus IAS;

iii/ le référentiel IPSAS.

17. Ces organisations participent aux travaux de l'IPSAS Board en tant qu'observateurs. On y trouve également l'organisation des Nations-Unies (ONU), l'organisation de développement et de coopération économique (OCDE) et la Commission européenne.

tent pas toujours les comparaisons entre les pays. De plus, cette modernisation des comptes publics est quelquefois menée dans un contexte où la politique budgétaire n'est plus subsidiaire mais sous contrôle d'un dispositif de traités (Maastrich-Amsterdam...) qui ont donné " le holà à des politiques budgétaires discrétionnaires " (B. Chevauchez, 1999) ⁽¹⁸⁾.

Le référentiel IPSAS n'est pas construit ex-nihilo mais à partir des bonnes pratiques déjà existantes observées au niveau du secteur concurrentiel. Cette démarche repose sur l'idée selon laquelle l'Etat ne se distingue de l'entreprise privée qu'en raison des particularités de ses interventions. Il vend, achète, contracte, embauche, paie, dispose d'un actif et prend une multitude d'engagements. Cependant, ces spécificités qui ont longtemps justifié la tenue d'une comptabilité basique ne constituent plus un frein pour rénover le cadre comptable, pour le faire évoluer vers le modèle en droits constatés. Les opérations propres à l'Etat, qui ne trouvent pas d'équivalent dans le secteur marchand, font l'objet d'un traitement approprié pour énoncer des normes particulières, spécialement dédiées aux entités publiques.

Ce périmètre d'action propre à l'Etat est à l'origine d'une doctrine comptable originale qui va toucher : les transactions sans contrepartie (recettes fiscales, dépenses de transferts), les obligations liées à l'action sociale (retraite etc...), l'articulation comptabilité publique - budget - comptabilité nationale, l'évaluation monétaire des actifs historiques, le traitement du partenariat secteur public-secteur privé.

Ces sujets, compte tenu de leur importance, ont constitué une priorité pour les travaux du Conseil qui les a inscrit dans son agenda dès 2004. La procédure d'adoption de deux nouvelles normes a connu son aboutissement à la fin de l'année 2006.

En une dizaine d'années (1996-2006), le Conseil a produit un corps de 24 normes comptables qui couvrent un très large éventail d'activités des entités publiques fondées sur une approche en droits constatés au même titre que le référentiel IAS/IFRS. Pour les pays aux moyens limités qui ne peuvent gérer une transition vers la comptabilité d'exercice, une norme

18. Les Etats de l'Union Européenne ne sont pas astreints en matière de comptabilité publique à une contrainte d'harmonisation de leurs systèmes nationaux. Ils sont par contre tenus de produire des informations comptables à Bruxelles sous une forme qui intègre les droits constatés pour le contrôle de la discipline budgétaire.

très fouillée leur est dédiée. Elle énonce les prescriptions obligatoires ⁽¹⁹⁾ et facultatives à observer pour dresser des états financiers à usage général selon la méthode de la comptabilité de caisse. Cependant, le comité incite les Etats à adopter une comptabilité d'exercice et à travailler dans le sens d'une harmonisation de leurs pratiques avec les IPSAS.

2-2- *Le dispositif de maîtrise des risques*

La sécurisation des opérations et des procédures (management des risques) est un aspect hautement déterminant de la qualité de l'information financière. Cet objectif nécessite le déploiement d'un contrôle interne adapté à la complexité de l'organisation. Les normes internationales les plus en vue en la matière, constituées par le référentiel COSO sont généralement les plus sollicitées ⁽²⁰⁾. Le contrôle interne selon le référentiel COSO est un dispositif que mettent en œuvre les responsables de l'organisation à tous les niveaux de la hiérarchie. Il vise à s'assurer de :

- la conformité aux lois et règlements en vigueur;
- la fiabilité des informations financières produites;
- le bon fonctionnement des processus internes tendant à une correcte exécution des opérations en vue de protéger les actifs de l'organisation.

La fiabilisation de l'information financière est également présente dans la définition de l'INTOSAI ⁽²¹⁾. Le dispositif repose sur des principes généraux et se décline en termes d'organisation, de méthodes et de procédures pour veiller sur la pérennité de l'organisation.

19. Cela ne signifie pas que cette norme s'impose aux entités publiques mais à celles qui déclarent se conformer pour produire des états financiers à usage général dans le sens " d'états financiers destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger un rapport financier adapté à leurs besoins d'informations spécifiques ".

20. COSO est l'acronyme abrégé de Comité of Sponsoring Organisations of the Treacway Commission.

21. Les directives pour l'élaboration des normes de contrôle interne, Commission des Normes de contrôle interne INTOSAI – 1992 ; Orientations relatives à l'établissement de rapports sur l'efficacité des contrôles internes – Commission des Normes de contrôle interne.

La faiblesse du contrôle interne et les défaillances de la piste d'audit sont assez souvent invoquées par les certificateurs institutionnels (ISC) pour justifier le refus de certification des comptes de l'Etat (USA) ou pour certifier avec réserves (Royaume-Uni).

i- La pratique de la **Commission européenne** et les critiques qui lui ont été adressées par la Cour des comptes européenne (CCE) illustrent l'enjeu d'un dispositif de contrôle interne performant.

Sur la commission pèse l'obligation de s'acquitter de ses tâches dans le respect du principe d'optimisation des ressources financières mises à sa disposition. Les fonds communautaires obéissent à 80% à une gestion indirecte (gestion externalisée, gestion partagée avec les Etats membres, gestion décentralisée au niveau de pays tiers et gestion conjointe avec les organisations internationales). Mais quelque soit le niveau où s'exerce le pouvoir financier, la commission en est statutairement le responsable ultime. Elle doit de ce fait, disposer de mécanismes appropriés pour veiller sur la correcte exécution du budget communautaire.

Pour la gestion centralisée, l'exécution des opérations financières incombe aux directeurs généraux. Ces hauts fonctionnaires (ordonnateurs délégués) tirent leur pouvoir financier des commissaires. Pour avoir l'assurance que les objectifs poursuivis par l'organisation seront réalisés, notamment la bonne gestion financière, ces ordonnateurs s'appuient sur un contrôle interne adossé aux meilleures pratiques internationales (COSO). Ce dispositif est accompagné d'audits internes indépendants axés sur l'identification et l'évaluation des risques. La structure d'audit interne est rattachée directement à l'ordonnateur délégué (directeur général). Elle est chargée de s'assurer que les pratiques sont respectueuses des règles et procédures applicables.

Ce dispositif est à son tour placé sous la surveillance du service d'audit interne (SAI) qui est élevé au rang de direction générale dirigée par un Auditeur interne de la commission. C'est un organe chargé d'évaluer le contrôle interne des directions générales. Le service dispose d'un pouvoir d'investigation très étendu et d'un pouvoir d'accès à tous les documents nécessaires à la conduite de sa mission. Les travaux visent à améliorer les dispositifs audités. Il joue à cet égard un rôle de conseil pour la commission et les organes audités par les avis et les recommandations qu'il formule.

Dans son avis n° 02/2004 la Cour des comptes européenne (CCE) a formulé une déclaration d'assurance (DAS) avec réserves sur les comptes de l'exercice 2003. L'insatisfaction de la CCE porte essentiellement sur les doutes qu'elle a sur l'efficacité des contrôles internes et la surveillance des fonds communautaires. Elle a formulé un certain nombre de recommandations tendant à promouvoir un contrôle interne " efficace et efficient ". Ces réserves sont renouvelées sur l'exercice budgétaire 2004 sanctionnant ainsi onze années consécutives de réserves. On a estimé que cette situation reflète la complexité de la gestion des fonds communautaires mais traduit également la méthode de travail de la CCE. Celle-ci est très pointilleuse sur la délivrance d'une DAS sans réserves. Elle ne peut être envisagée que si les auditeurs externes ont les preuves d'audit que les décaissements effectués par les Etats membres au profit du destinataire final (agriculteur, entreprise...) ne souffrent pas d'anomalies, d'erreurs ou d'inexactitudes.

La commission a décidé de réagir à cette insatisfaction répétée de la CCE. Elle a lancé un vaste projet de rénovation du dispositif de contrôle qui a débouché sur l'adoption en juin 2005 d'une " feuille de route pour un cadre de contrôle interne intégré " qui permettrait d'asseoir les conditions à une déclaration d'assurance positive.

Le plan d'action propose seize (16) actions précises qui ambitionnent de mieux gérer les risques en tenant compte d'un niveau de tolérance raisonnable. Le nouveau dispositif responsabilise plus clairement les Etats membres pour disposer d'un cadre de contrôle efficace et correctement déployé.

ii- La modernisation du cadre comptable de l'Etat portée par la LOLF en France a été l'occasion d'amender profondément le dispositif préexistant qui repose notamment sur le principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable public. De l'aveu même de la Cour des comptes, la direction générale de la comptabilité publique a fait dans le domaine de maîtrise des risques, un travail louable plus particulièrement pour le réseau du trésor.

Le nouveau dispositif de contrôle interne conçu dans la perspective de certification des comptes de l'Etat par un certificateur indépendant a été organisé en empruntant les étapes suivantes :

- Au préalable a été défini l'objectif opérationnel auquel doit répondre le dispositif de contrôle interne au regard des exigences de qualité comptable retenues par la loi organique. Le principe " d'image fidèle " restitue

cette qualité recherchée. Cependant, ce critère est trop général. Il sera approché à partir d'éléments plus concrets. Des éclairages ont été recherchés, à cette fin, dans plusieurs sources qui font autorité dans le domaine : normes internationales et européennes, normes canadiennes, plan comptable général etc... . Six (06) critères ont été alors retenus pour cerner la qualité de l'information, critères qui consacrent l'objectif de contrôle interne : régularité, sincérité, exactitude, exhaustivité, bonne imputation et rattachement au bon exercice.

- Dans l'étape suivante, ont été identifiés et hiérarchisés les risques, par l'établissement d'une cartographie des risques, assortis d'un niveau de gravité (faible, moyen, fort). Cette identification est dressée à partir d'une analyse des cycles et processus comptables. La décomposition des événements comptables en procédures et tâches permet d'en situer les points faibles, de localiser les origines du risque au niveau le plus fin.

- Est dégagé enfin un plan d'action qui repose sur trois (03) leviers : l'organisation des procédures, la documentation et le renforcement de la piste d'audit (traçabilité des opérations).

Pour les services du trésor l'armature du contrôle interne repose sur une organisation gigogne, à trois niveaux articulés entre-eux.

Interviennent au sein de cette organisation l'**encadrement** qui supervise les opérations des agents placés sous son autorité (niveau 1) et deux entités distinctes des opérationnels. Ces structures sont constituées par les **cellules de qualité comptable (CQC, niveau 2)** qui ont vocation à évaluer le contrôle de premier niveau et la **mission de vérification des comptes de gestion (MVCG, niveau 3)** qui est le réceptacle des informations du niveau inférieur. En raison de sa position, elle remplit une mission d'observateur général du dispositif de contrôle interne et des acteurs comptables au niveau départemental et national. Cette remontée des informations (reporting) permet de disposer d'une vue d'ensemble sur l'efficacité du système et de cibler les aspects où des améliorations s'imposent.

3 - Le développement de la pratique de certification des comptes de la sphère publique

La certification des états financiers de l'Etat par un auditeur externe et indépendant, en vue de se prononcer sur leur conformité au regard des normes comptables applicables, est une formalité qui semble prendre de

l'importance. Elle est même en passe de constituer une référence internationale qui s'impose de plus en plus par les enjeux qu'elle véhicule (transparence, démocratie financière, sécurité financière etc...). Elle est adoptée par la majorité des pays de l'OCDE. Les pays anglo-saxons se sont illustrés par la précocité de leurs initiatives pour avoir introduit assez tôt une comptabilité d'exercice et confié la mission de certification des comptes à l'ISC. Les pays de l'Europe continentale s'acheminent vers l'adoption de la même formule. En France ce processus est engagé à partir des comptes de l'exercice 2006. L'ISC vient d'émettre son opinion motivée sur ces comptes en mai 2007. La Suisse envisage également de s'insérer dans cette logique en 2007. Les pays émergents, comme ceux du Maghreb, ne sont pas restés en marge de ce mouvement puisqu'ils ont pris la résolution de moderniser leurs comptabilités publiques pour renforcer la bonne gouvernance. L'idée de certification des comptes est discutée voire même acquise quelquefois.

Les ISC, indépendamment de leur forme d'organisation (juridictionnelle, administrative), sont confortées dans leur rôle d'acteur éminent de surveillance de la gestion des finances publiques. La mission de fiabilisation des comptes élargit et enrichit ce rôle. L'acte va réhabiliter la procédure de clôture des comptes de l'Etat surtout dans les contextes où ce pouvoir de décharge du gouvernement est perdu de vue sans raison valable.

On estime qu'il s'agit là d'un chantier complexe et ambitieux qui nécessite dix (10) à douze (12) années de préparation pour son plein aboutissement. La France, bien qu'elle ait accusé un retard dans le lancement de la réforme, a su tirer profit de la qualité du réseau du Trésor public et des acquis professionnels de l'ISC en matière notamment du contrôle des comptes⁽²²⁾ pour réussir la transition dans un laps de temps relativement court⁽²³⁾.

22. L'ISC a rempli plusieurs mandats de commissariat aux comptes des organisations internationales dépendant du réseau de l'ONU. Elle ne découvre pas la comptabilité d'exercice avec les comptes de 2006, puisque la comptabilité de l'Etat est présentée depuis 1970 selon la nomenclature du plan comptable général avec des nuances qui tiennent compte des spécificités de l'Etat.

23. La réforme est lancée en 1999 par une réflexion confiée au groupe de travail parlementaire sur " l'efficacité de la dépense publique et le contrôle parlementaire ". En 2001 la LOLF est adoptée. Les comptes de l'exercice 2006 sont présentés en droits constatés. La Cour des comptes a émis son opinion sur ces comptes dans les délais impartis. C'est dire la réussite du parcours.

L'audit ne porte pas sur un compte individuel mais un compte général qui retrace les opérations d'une organisation (Etat) complexe d'une taille et d'une étendue qui ne trouvent pas d'équivalent dans le secteur privé. L'ISC en tire les conséquences pour adapter ses moyens et son organisation interne, rénover ses outils, revisiter le calendrier de ses interventions pour y intégrer des missions intermédiaires et remanier la structure et le contenu de ses produits. Les rapports entre l'auditeur et le producteur des comptes laissent plus de place au dialogue et à l'écoute.

Cette coopération entre les deux acteurs est indéniablement un facteur de réussite du projet. Elle préserve les deux parties de rapports de tension qui ne sont pas à écarter en cas de certification avec réserves ou de refus de certification.

L'expertise dispensée par le NAO est un parfait exemple de la collaboration réussie entre le certificateur et le gouvernement. L'assistance technique apportée par l'ISC l'a été assez tôt, dès le début de la réforme. L'élaboration et l'application du référentiel comptable par les ministères et les agences gouvernementales ont été suivies de près par le certificateur pour déceler à temps les insuffisances et recommander leur correction.

En France, cette logique de présence continue de l'ISC tout au long du parcours qu'a empruntée la réforme a été également observée. L'évaluation de la réforme, dans ses composantes, performances et comptabilité, a été menée à mi-chemin, au fur et à mesure que le système est construit. Les analyses et les éclairages de l'ISC sont restitués par sujet chaque année dans le rapport sur l'exécution des lois de finances. Une place appréciable est faite à la description du nouveau dispositif pour évaluer la réforme et son impact sur les travaux de l'Institution en termes d'organisation, d'outils et de documentation et d'enrichissement de la composante de la ressource humaine.

Les modalités de certification mises en œuvre par les ISC sont largement partagées : elles reposent sur le contrôle interne, l'évaluation des risques, la planification des travaux et le recours à des normes de contrôle reconnues. Elles sont largement inspirées des pratiques développées par les grands cabinets d'audit dont elles empruntent utilement les procédés et les outils.

4- Les modalités de la certification

4.1- Le problème du périmètre des états financiers

La certification porte sur des comptes publics annuels qui sont clairement identifiés et présentés dans les formes requises. Les normes comptables sont à cet égard une référence incontournable des états financiers quant à la forme et à la consistance de ces états financiers.

La responsabilité de l'établissement de ces comptes incombe au ministère des finances (direction générale de la comptabilité publique) qui en est le " rendant " à travers le ministre qui les signe ou les hauts fonctionnaires (sous-ministres) habilités à cette fin. Cette reddition des comptes est plus qu'une formalité administrative puisque dans certains contextes, il est attendu du " rendant " d'être en mesure d'expliquer tous les événements retracés dans les états financiers, d'éclairer les évolutions d'un exercice à un autre et le message qu'ils véhiculent.

Les comptes doivent couvrir tout le périmètre, certes complexe, des activités des entités publiques ⁽²⁴⁾.

Les techniques de préparation de ces états financiers diffèrent selon les contextes. Certains obéissent à la logique de la consolidation des comptes individuels (USA, Australie, Nouvelle Zélande), d'autres à la logique de la centralisation directe des opérations comptables d'une entité unique représentée par l'Etat (France). Selon les situations vécues, les ISC déploieront des stratégies adoptées à chaque mode de préparation des états financiers.

4.2- Les normes de contrôle

Le certificateur agit dans l'exercice de sa mission comme acteur indépendant et professionnel. Le mandat doit être exécuté avec tout le soin requis, avec " sérieux et rigueur " ⁽²⁵⁾ (INTOSAI). Les normes de contrôle

24. Une nouvelle norme est généralement appliquée à cette notion de périmètre comptable de l'Etat, font partie de ce périmètre, les organismes qui sont «contrôlés» par l'Etat. Ce qui introduit une perception nouvelle par rapport à l'ancienne norme qui se basait sur le lien juridique et la reddition des comptes. Ainsi toutes les entités contrôlées par l'Etat font parties de son périmètre comptable. Ainsi toutes les entités contrôlées par l'Etat font parties de son périmètre comptable. Ainsi par exemple les Banques centrales aux USA et au Canada n'ont font pas parties, alors qu'en Australie le périmètre couvre la Banque centrale.

25. Ce sont les termes qu'emploie l'INTOSAI pour définir la notion de diligence.

qu'il mettra en œuvre sont un gage de qualité des travaux et par conséquent un instrument de leur crédibilité. Le benchmark international renseigne utilement à cet égard. Le référentiel professionnel adopté par les certificateurs institutionnels (ISC) se confond avec les normes internationales d'audit (normes ISA), normes de haute qualité qui précisent et balisent les étapes à suivre, orientent les travaux à mener à chaque étape de la procédure d'audit pour réaliser l'objectif fixé à savoir se forger une opinion motivée sur les états financiers.

Elles sont un précieux instrument pour l'auditeur qui doit agir dans un cadre organisé et réfléchi. Elles lui permettent de " procéder de façon précise, systématique et bien ajustée " (INTOSAI). L'encadrement du parcours à suivre et la présentation d'indications relatives aux opérations à entreprendre sont de nature à faciliter la tâche à l'auditeur pour obtenir des éléments probants afin de servir correctement le but recherché.

4.3- La convergence des approches des ISC vers l'analyse des risques

Les ISC ont développé des pratiques convergentes basées sur les risques, d'ailleurs largement inspirées par les méthodes des grands cabinets d'audit. Certaines ISC sont très attentives à l'évolution de ces procédés qu'elles analysent attentivement pour y puiser des éléments en vue de moderniser leurs propres approches. Des études de recherche sont même organisées conjointement (Canada, Royaume-Uni, Etats-Unis) pour dépister et s'approprier les nouveaux développements dans les domaines de la vérification des comptes.

Cette méthode d'audit par l'étude des risques offre des avantages que le certificateur ne peut ignorer. Elle améliore l'efficacité des vérifications, permet d'obtenir des preuves probantes à des coûts raisonnables par le fait que les ressources d'audit sont concentrées sur l'essentiel. Une bonne connaissance des risques facilite énormément la détection des anomalies qui entachent ou pourraient entacher la qualité recherchée des états financiers.

Les ISC ont édicté des procédés et des outils pour mener à bien l'identification et l'analyse des risques. Généralement, on retrouve les éléments suivants : les connaissances et l'expérience antérieure acquises sur l'entité, l'évaluation des systèmes et procédures (contrôle interne), le jugement professionnel des supérieurs des vérifications qui joue un rôle essentiel lorsqu'il s'agit de fixer le périmètre de la mission et de choisir les procédés

à mettre en œuvre pour se procurer des éléments pertinents et suffisants pour étayer l'opinion de l'ISC.

Cette nouvelle manière de concevoir et de conduire la mission d'audit des comptes repose, essentiellement, sur quatre normes internationales d'audit (les normes ISA ou " International Standards on Auditing " ⁽²⁶⁾. Elles stipulent que le vérificateur doit avoir une compréhension approfondie de l'entité, de son environnement et plus particulièrement de son contrôle interne. Il s'agit d'orienter utilement les travaux vers les périmètres les plus significatifs. Pour cela, il convient d'avoir une bonne connaissance sur la manière dont l'entité gère les risques et leurs incidences sur ses objectifs. Le plan d'audit doit être axé sur l'essentiel c'est-à-dire sur des objectifs dignes d'intérêt (l'univers des risques significatifs). Sinon la planification de travaux devient une simple formalité : " l'utilisation de listes de contrôle sans appréciation des raisons qui motivent les tâches et tests de procédures particuliers exécutés par l'auditeur, est un audit exécuté sans compréhension des risques, ni probablement, des activités et de d'entité " (M. HAMZAOU, 2006).

L'institut américain des comptables publics certifiés ⁽²⁷⁾ énonce à cet égard à travers la norme 4.21 :

" Les auditeurs devraient obtenir une compréhension suffisante du contrôle interne pour projeter l'audit et pour déterminer la nature, la synchronisation et l'ampleur des tests à exécuter " (traduction privée).

a- Sur le plan descriptif, l'approche par les risques est conçue pour :

26. Il s'agit des normes ISA. 200, 315, 330 et 500.

ISA-200 : " objectifs et principes généraux en matière d'audit financier ";

ISA-315 : " compréhension de l'entité et son environnement et évaluation des risques d'anomalies significatives ";

ISA-330 : «Procédures mises en œuvre par l'auditeur en réponse aux risques évalués;

ISA-500 : (Révisé) : «éléments probants».

27. The American Institute of Certified Public Accountants.

i- identifier les points forts des systèmes et procédures qui permettent de produire des données comptables auxquelles l'auditeur peut faire confiance. Cependant, cette " assurance " doit être vérifiée par des outils appropriés (tests de conformité...).

ii- dégager, a contrario, les points faibles du dispositif, en apprécier leurs incidences sur l'information comptable au regard de leur **importance relative**.

Cette notion d'importance relative ou de seuil de signification est essentielle pour l'analyse des risques. C'est là un aspect des plus délicats de la mission du certificateur. Le caractère significatif d'une anomalie s'apprécie au regard de sa nature à mettre en cause la vocation de la comptabilité. Elle recouvre l'importance de l'information donnée ou omise pour l'utilisateur des comptes. Dans un exposé-sondage de mars 2001, le Conseil des normes de certification (CONCER) du Canada relève que c'est une question de jugement professionnel.

L'autorité de certification fixe un niveau tolérable d'inexactitudes comptables cumulées à partir duquel des réserves s'imposeraient ⁽²⁸⁾.

iii- déterminer la nature et l'étendue des procédés de vérification à mettre en œuvre pour recueillir des éléments probants suffisants sur les zones à risques identifiés. Il s'agira alors d'arrêter le plan de vérification.

b- Sur le plan analytique, les risques sont évalués par l'auditeur en mettant en œuvre les procédures adéquates. La norme ISA-500 énonce à ce propos :

" L'auditeur doit employer des **assertions** pour des catégories d'opérations, de soldes des comptes, de présentation et d'informations données dans l'annexe d'une manière suffisamment détaillée pour constituer une base d'évaluation des risques d'anomalies significatives, de conception et d'exécution d'autres procédures d'audit ".

28. On connaît la rigueur sinon la sévérité de la CCE qui fixe la tolérance à un niveau jugé exigeant. Ce qui contribue à expliquer les DAS avec réserves depuis plusieurs années (11). L'appréciation des inexactitudes est déterminée par plusieurs considérations liées " à la nature et la cause de ces inexactitudes, leur incidence sur les états financiers, et la mesure dans laquelle leur existence est indicative de la présence éventuelle d'autres inexactitudes " - Conseil des Normes de Certification, exposé sondage point 2931. "Evaluation des inexactitudes ", 2001.

" Les assertions qui sont des critères de référence " pour apprécier les risques significatifs susceptibles d'affecter la qualité de l'information financière sont présentées en trois (03) catégories :

i- celles qui portent sur les opérations et événements survenus au cours de la période examinée ⁽²⁹⁾ ;

ii- celles qui sont dédiées aux soldes des comptes de clôture ⁽³⁰⁾;

iii- enfin, celles qui couvrent la présentation des états financiers et les informations contenues dans l'annexe ⁽³¹⁾.

Des procédures pertinentes et des outils appropriés sont mis en œuvre pour évaluer le risque au niveau des assertions afin d'identifier celui qui est susceptible d'engendrer des anomalies significatives dans les états financiers.

La notion d'anomalies significatives regroupe deux (02) éléments: " le risque inhérent " ⁽³²⁾ et " le risque lié au contrôle " ⁽³³⁾.

Il s'agit donc d'un risque combiné d'anomalies (erreurs, omissions, fraude) qui affecterait l'information financière avant les contrôles.

La conduite du contrôle comporte également un risque propre à l'auditeur ou " risque de non détection " ⁽³⁴⁾.

29. Les assertions se présentent ainsi : réalité, exhaustivité, exactitude, rattachement, classement.

30. Il s'agit des assertions : existence, droits et obligations, intégrité, valeur et affectation.

31. La troisième catégorie d'assertions est ainsi déclinée : réalité, droits et obligations, exhaustivité, classement et compréhensibilité, exactitude et valeur.

32. Le risque inhérent est la prédisposition à l'existence d'anomalies qui pourraient être significatives prises isolément ou cumulées avec d'autres anomalies sans égard au contrôle interne.

33. Le risque lié au contrôle, c'est le risque que le contrôle interne ne permet pas de prévenir et de détecter en temps opportun des inexactitudes qui pourraient être significatives.

34. Le risque de non détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter des anomalies qui pourraient être significatives. Toute la stratégie de l'audit est de ramener le risque de mission à un " niveau acceptable faible ". Cf norme ISA 200, Exposé-Sondage, Conseil des normes de certification Canada, paragraphe 2325, page 9.

Ce risque est maîtrisé par une planification de la mission et un plan d'audit adapté, la supervision des travaux et la constitution d'une documentation adéquate (guides d'audit...).

Les risques jugés significatifs exigent une prise en charge particulière.

c- Sur le plan de l'organisation des travaux d'audit, les opérations sont généralement conduites en deux (02) temps :

i- des travaux sont menés en cours d'exercice. C'est ce qu'on appelle les " visites ou les missions intérimaires ". Elles consistent à évaluer les systèmes et les procédures, et leur capacité à fournir des informations auxquelles on peut raisonnablement se fier;

ii- des vérifications sont programmées à la date des clôtures des comptes. C'est le contrôle proprement dit des comptes (révision). Il vise à vérifier directement la réalité des informations financières et comptables (matérialité des comptes). Ce sont " les missions finales ".

Les deux missions sont complémentaires. Les " intérimaires " sont importantes car au regard des résultats qu'elles dégagent, elles vont déterminer l'intensité des travaux à mener sur les comptes. Les comptes se forment en aval. Cela signifie que tous les processus en amont les influenceront nécessairement. Plus les visites " intérimaires " sont menées tôt, plus grandes sont les chances de remédier aux insuffisances constatées par le producteur de l'information.

Ces différentes vérifications donnent lieu à une typologie de travaux possibles où sont mises en œuvre des techniques pour la collecte de preuves probantes : analyse des systèmes et procédures, tests de conformité et de faiblesse, examen analytique, contrôle par recoupement, contrôle physique.

4.4- La cartographie des formes d'opinions

Les comptes de l'Etat sont de plus en plus soumis à une exigence de qualité consacrée par les critères de régularité, de sincérité et d'image fidèle. Ces éléments forment un tout indissociable. Le certificateur n'a que trois possibilités : certifier, certifier avec réserves ou opposer un refus de certification.

La certification sans réserves peut être assortie d'observations sur des questions qui du point de vue de l'auditeur présentent un intérêt pour les utilisateurs des états financiers. Ainsi, le bureau du vérificateur général du

Canada qui observe le plus couramment cette pratique, s'attend à des améliorations dans la présentation future des rapports du gouvernement.

Le Bureau du vérificateur du Québec adopte, pour sa part, des formes de restrictions qui distinguent l'opinion avec réserve, l'opinion défavorable et la récusation.

La première formule marque une nuance à l'opinion globalement positive sur les états financiers pris dans leur ensemble, la seconde signifie que l'information financière n'est pas conforme à la réalité qu'elle devrait restituer. Enfin, la récusation traduit l'impossibilité de l'auditeur de se forger une opinion sur les comptes publics en examen en raison de restriction affectant les travaux d'audit.

La cartographie de la certification qui a tendance à s'élargir présente trois catégories de situations :

- la première recouvre les pays qui ont tendance à obtenir une certification des comptes sans réserves tels le Canada, la Nouvelle Zélande, la Norvège, les Pays-Bas...;

- la seconde regroupe des pays où les états financiers sont certifiés avec réserves. Le Royaume-Uni, l'Australie et la France font partie de ce lot. Pour les institutions, il convient de citer la communauté économique européenne;

- enfin, le dernier et unique cas de figure est illustré par les Etats-Unis où il y a refus de certification depuis sept ans. L'ISC considère que la sécurité financière de la sphère publique n'est pas satisfaisante.

Plus généralement sont en cause :

- l'inventaire, la valorisation et la comptabilisation des actifs militaires. C'est le cas du Royaume-Uni, des USA, de la France et de l'Australie;

- les aléas de la piste d'audit qui ne permet pas de reconstituer le parcours de l'écriture comptable des comptes de synthèse à son origine;

- des systèmes d'information, le plus souvent conçus à titre transitoire, qui ne s'approprient pas les nouvelles données que recèle la comptabilité en droits constatés. Ces limites techniques génèrent des risques pour la qualité des comptes.

Dans une communication au Parlement (le 27 septembre 2004), la Commission européenne a décrit d'une manière fort imagée la spirale des

réponses légales et organisationnelles aux préoccupations des pouvoirs publics touchant aux questions de sécurité des entreprises ⁽³⁵⁾.

Selon cette communication, l'intégrité financière des agents économiques de la sphère privée est assurée par " quatre lignes de défense ".

La première ligne de cette défense est constituée par le contrôle interne. L'audit légal des comptes (commissariat aux comptes) en est la seconde ligne. La surveillance des règles édictées par les autorités habilitées à cet effet en forme la troisième ligne. Enfin, la sanction de l'inobservation de ces règles par le juge pénal en cas de fraude, de délinquance financière est la ligne de défense ultime.

On serait tenté de rechercher dans cette présentation des mécanismes de gestion de la sécurité financière, sujet récurrent dans les sociétés contemporaines, des éléments pertinents qui se prêteraient à une transposition à la sphère publique.

Cette sphère draine des masses financières énormes ⁽³⁶⁾.

Dès lors que l'Etat et les entités publiques sont des opérateurs financiers, leurs opérations et transactions ne peuvent faire l'économie de dispositifs de sécurisation. L'idée de " sécurité financière de l'Etat " acquiert forcément toute sa pertinence à l'instar des pratiques imposées à la sphère privée ⁽³⁷⁾.

Les systèmes de gestion des risques des entités publiques promus par la modernisation du cadre comptable de l'Etat dont l'architecture est

35. L'enjeu est de mieux préserver les intérêts des actionnaires mais aussi de mettre les places financières à l'abri de scandales financiers qui minent la confiance des épargnants et des investisseurs.

36. Pour faire face aux déficits publics croissants, l'Etat ne se contente plus des ressources des correspondants du Trésor mais sollicite aussi les marchés monétaire et obligataire, pour couvrir ses besoins de trésorerie.

37. En Algérie cette surveillance est assumée par ce qu'on appelle les autorités administratives indépendantes (R. ZOUAIMI, 2004) qui jouissent d'un pouvoir répressif à l'exception du Conseil de la monnaie et du crédit. Mais les scandales financiers récents montrent que les mécanismes de régulation restent à développer: " Avoir des institutions de supervision, avoir les superviseurs ne suffit pas. Il est clair que l'ouverture rapide du secteur (financier) appelle à renforcer la mécanique de supervision " (A. BENACHENHOU, 2004).

adossée aux standards internationaux (référentiels IFRS, IPSAS et COSO) donnent à l'Etat les moyens de se protéger de la fraude et du gaspillage.

L'information financière véhiculée par les états financiers est soumise, en outre, à une forte exigence de qualité selon les mêmes principes observés par le secteur privé. Cette appréciation de la qualité ne dépend pas du producteur des comptes lui-même (Etat), qui serait juge et partie, mais d'un tiers acteur indépendant en l'occurrence l'ISC, qui émet une opinion motivée quant à la fiabilité des comptes de la sphère publique.

Cet audit des comptes de l'Etat trouve sa sanction au niveau de la représentation nationale dépositaire du contrôle ultime.

La fiabilité et la transparence de l'information financière de la sphère publique reflètent les préoccupations affichées par les régulateurs publics à travers les règles qu'ils imposent aux entreprises, comme celles contenues dans la loi Sarbane Oxley (USA) et la loi sur la sécurité financière (France) ⁽³⁸⁾.

38. Ce sont des lois qui ont été prises par les autorités financières de plusieurs pays dans la foulée de la faillite organisée de la firme ENRON. Ces lois renforcent les exigences liées à l'exactitude et à la transparence des informations financières ainsi qu'à l'indépendance des organes de surveillance. Des prescriptions très strictes sont énoncées en matière de contrôle interne des entreprises. Les rapports sur ce dispositif doivent apporter la preuve aux actionnaires et aux investisseurs que l'entreprise maîtrise les risques liées à ses activités. C'est un travail énorme, coûteux qui a dissuadé nombres de firmes étrangères à se faire coter en bourse aux USA. Adoptée en 2002, la loi Sarbane Oxley a été allégée en mai 2007 par l'autorité boursière américaine (la Sécurité and Exchange Commission, SEC).