FINANCES PUBLIQUES

Les enjeux de la certification des comptes des opérateurs de l'État : pourquoi faire certifier ses comptes ?

Liberté • Égalité • Fraternité
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

MINISTÈRE DU BUDGET
DES COMPTES PUBLICS
ET DE LA RÉFORME DE L'ÉTAT

Philippe Parini
Directeur général des Finances publiques

« *Le 13 décembre 2010 à Bercy, le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'État a souhaité l'extension du nombre d'opérateurs dont les comptes sont certifiés par des commissaires aux comptes. La direction générale des Finances publiques (DGFiP) se mobilise, aux côtés des agents comptables et de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), pour accompagner les opérateurs dans cette démarche. Les bénéfices de la certification sont nombreux, au service tant de l'amélioration de la gestion des opérateurs que de la qualité et de la transparence des comptes publics.*

Vous trouverez dans la présente brochure, l'essentiel des informations utiles et pratiques aujourd'hui disponibles sur la certification des comptes des opérateurs de l'État.

Je vous en souhaite bonne lecture. »

Jean-Jacques Aillagon
Président de l'Établissement public du château,
du musée et du domaine de Versailles.

L'apport de la certification pour un grand établissement public du secteur culturel : le cas de Versailles

« Malgré l'appréhension initiale qu'elle a générée (contrôle supplémentaire, coût financier direct et induit, mobilisation en amont et en aval de l'intervention des commissaires aux comptes, divergences de culture professionnelle avec les commissaires aux comptes), la certification des comptes constitue sans conteste un atout majeur pour Versailles, et ce à divers égards.

La comptabilité n'étant pas une fin en soi, la certification des comptes doit être envisagée comme un levier pour se doter d'outils de pilotage et de contrôle plus fiables.

L'adhésion des équipes, comptable ou non, au processus de certification des comptes a renforcé la perception de l'enjeu de la qualité comptable, ce qui a constitué une opportunité de modernisation des modes de gestion de l'établissement.

Par exemple, dans l'optique d'une meilleure prévention des risques financiers, patrimoniaux et juridiques, la certification a permis d'analyser les principales chaînes de travail concourant à la production d'une information comptable de qualité et de s'assurer de la fiabilité des systèmes d'information utilisés.

De même, le travail de recensement et de valorisation du bâtiment et des collections induit par la certification a permis une meilleure appréhension des risques et des engagements dans le domaine patrimonial.

Enfin, la certification des comptes consolidés de Versailles constitue un indicateur sur le devenir de l'entité économique constituée par le château et les entités contrôlées.

Par ailleurs, la certification des comptes peut faciliter les démarches de l'établissement auprès des mécènes et fonds de dotation pour diversifier ses sources de financement, ce qui peut s'avérer particulièrement utile dans un contexte de réduction des marges de manœuvres financières. »

La progression de la certification des comptes au sein des opérateurs de l'État

Le nombre d'opérateurs(1) dont les comptes sont certifiés a crû de manière significative sur la période récente, pour passer de 33 en 2006 à 100 en 2010. D'après les dernières estimations disponibles, 132 opérateurs devraient être concernés au titre de l'exercice 2011.

Certains d'entre eux sont soumis à l'exercice de manière obligatoire, soit en vertu de leur décret statutaire (cas par exemple du groupement d'intérêt public Institut national du cancer), soit par l'effet de dispositions législatives. Ainsi, la loi de sécurité financière (LSF) du 1er août 2003 soumet-elle les opérateurs à cette obligation dans certaines conditions(2). La loi relative aux libertés et responsabilités des universités (LRU) du 10 août 2007 oblige également les universités qui accèdent au régime des responsabilités et compétences élargies à se soumettre à l'exercice. D'autres opérateurs ont toutefois souhaité s'engager dans cette démarche de manière volontaire, comme par exemple l'Agence nationale de rénovation urbaine (ANRU) ou l'Institut français de recherche pour l'exploitation de la mer (IFREMER).

Les premières années de certification s'accompagnent souvent de la formulation de réserves. Ces dernières portent notamment sur les insuffisances en matière de maîtrise des risques ou de comptabilisation des hauts de bilan (parc immobilier, amortissements ou dépréciations). Mais les résultats évoluent positivement, puisque les opérateurs parviennent dans la majorité des cas à obtenir progressivement la levée des réserves. Cette progression atteste du fait que la démarche constitue un levier permettant le renforcement de la qualité comptable et la fiabilisation de l'information financière.

(1) Périmètre de la loi de finances pour 2011.

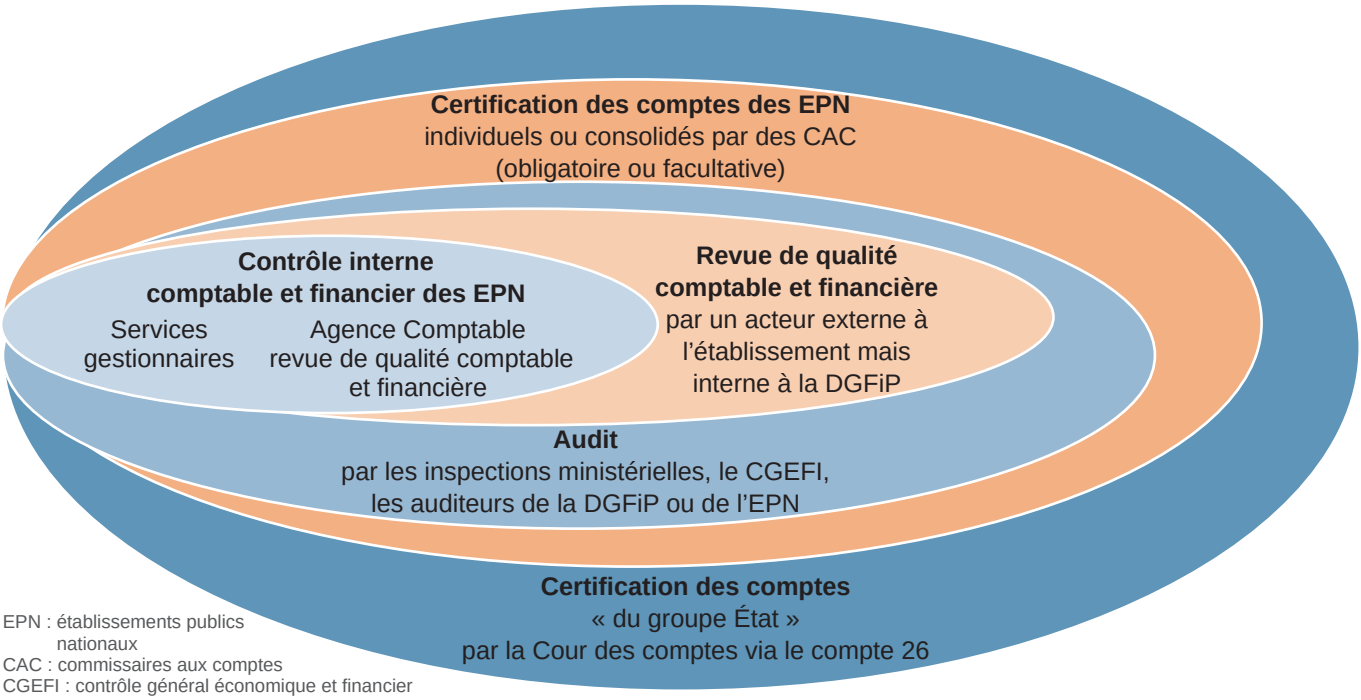
(2) Dès lors qu'ils possèdent des filiales et/ou des participations et dépassent une valeur de bilan de 15 M€, un chiffre d'affaires HT de 30 M€ et un effectif moyen de 250 salariés, ou dès qu'ils dépassent une valeur de bilan de 1,55 M€, un chiffre d'affaires HT de 3,1 M€ et un effectif moyen de 50 salariés pour les opérateurs EPN non soumis aux règles de la comptabilité publique.

Le rôle du commissaire aux comptes

En certifiant la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes des entités, le commissaire aux comptes concourt à la fiabilisation de l'information financière.

Les normes de la profession sont issues des normes internationales d'audit et homologuées par le ministère de la Justice.

Audit interne, contrôle interne, certification des comptes : les sphères de la qualité comptable des opérateurs



EPN : établissements publics nationaux
CAC : commissaires aux comptes
CGEFI : contrôle général économique et financier

Le contrôle interne se définit comme « l'ensemble des dispositifs organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités ; ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable ».

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

La correcte articulation de ces actions complémentaires garantit une qualité comptable optimale.

L'action du commissaire aux comptes ne se substitue pas à celle de l'agent comptable pour les entités qui en sont pourvues. La mission de l'agent comptable est d'abord d'assurer en temps réel et au quotidien la tenue de la comptabilité, le contrôle des dépenses et de faire diligence pour parvenir au recouvrement des créances, conformément aux principes de la comptabilité publique. Auditeur externe et indépendant, le commissaire aux comptes émet quant à lui une fois par an une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes. Leurs actions s'avèrent donc très complémentaires.

Dans le cadre de sa mission de certification, le commissaire aux comptes développe avec l'opérateur une relation dans la durée. Le mandat du commissaire aux comptes s'échelonne en effet sur 6 exercices, ce qui lui permet d'accompagner l'entité de manière adaptée à sa situation. Son intervention s'effectue dans le dialogue. Il peut en effet assortir ses constats d'avis et de recommandations, dans le respect de son indépendance, qui peuvent s'avérer très utiles pour les opérateurs.

Sur la base d'une analyse des risques de l'activité de l'opérateur, la mission de certification légale du commissaire aux comptes permet à l'entité d'enrichir la qualité de son information financière et comptable, au service d'une meilleure maîtrise de son activité et de sa performance.

Cette analyse des risques effectuée dans le cadre d'une relation durable s'articule avec la démarche de maîtrise des risques de l'opérateur, qui repose essentiellement sur l'élaboration d'une cartographie des risques et d'un plan d'action pluriannuel[(1)]. À ce titre, une maîtrise des risques de qualité constituera pour le commissaire aux comptes une première appréciation favorable dans le processus de délivrance de son opinion.

(1) Pour plus de précisions, cf. circulaire de la DGFiP du 1er juin 2011 relative à la mise en œuvre de la démarche de contrôle interne comptable et financier (CICF), disponible sur le site de la performance publique (http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/la-nouvelle-gestion-publique/les-operateurs-de-letat.html).

Jean Gastou
Agent comptable
du Grand port maritime de Bordeaux

L'intervention complémentaire du commissaire aux comptes et de l'agent comptable : le témoignage d'un agent comptable

« L'irruption du commissaire aux comptes dans le champ d'action de l'agent comptable peut être légitimement vécue comme un « contrôle de plus », sans pour autant atténuer l'exposition au risque puisque la certification qui découle de cette intervention n'exonère en rien la responsabilité du comptable au regard du juge des comptes.

Dans la réalité telle qu'elle a été vécue au sein des grands ports maritimes, les choses sont apparues plus nuancées. L'apport du commissariat aux comptes (CAC) s'est révélé constructif à plus d'un titre.

Tout d'abord, cette intervention accroît indéniablement le domaine de la réflexion comptable, notamment vers l'amont de la chaîne de travail. Bien souvent l'agent comptable est le tributaire impuissant des modalités d'action des gestionnaires. Ne citons pour l'exemple que les opérations sur stocks où la qualité des inventaires conditionne fortement celle des enregistrements comptables. Intervenant sur le terrain pour s'assurer des conditions de suivi des stocks, le CAC est le relais idéal pour faire passer les recommandations parfois mal perçues du comptable. La même remarque peut être faite pour tout ce qui a trait aux immobilisations, où la qualité des mises en service comme des déclassements doit beaucoup à son implication.

Par ailleurs, il est observé sur un plan plus général, que l'arrivée du CAC a pour effet de renforcer les positions de l'agent comptable pour tout ce qui a trait à la démarche qualité, souvent perçue jusqu'alors comme dogmatique et « chronophage » par les services. Pour l'exemple, on citera les travaux menés sur le contrôle de l'exhaustivité des recettes en matière de droits de ports. Le CAC ayant été sensibilisé à cette question par l'agence comptable, une action de contrôle croisée a pu être mise en place avec le service des Douanes et, fait notoire, l'ensemble des services ordonnateurs, de l'exploitation à l'informatique, ont adhéré à cette demande qui a donné lieu à une restitution favorable devant le conseil de surveillance, lors de la présentation du compte financier.

Ce constat de renforcement des positions du comptable peut être fait dans de nombreux autres domaines. Citons par exemple l'examen conjoint des provisions de tous ordres pour lesquelles les services ont développé une démarche qualité intéressante, évitant à l'agent comptable un lourd travail de contrôle en fin d'exercice.

Enfin, il convient de mentionner que l'intervention du CAC se traduit par un appui réel apporté à l'agent comptable face aux instances délibérantes et aux tutelles. Le renforcement des actions de contrôle interne s'en trouve facilité et bien souvent, le CAC devient devant le conseil de surveillance, le meilleur défenseur de la qualité comptable, partageant le bien fondé des demandes formulées par l'agent comptable sur la base de l'analyse de la cartographie des risques.

Il en est de même au regard des tutelles lors de la présentation des comptes financiers : l'action du CAC est à ce moment là réellement complémentaire de celle de l'agent comptable pour peu qu'un travail minimum de préparation ait été réalisé dans l'établissement.

Il convient, pour en terminer avec cette revue sommaire, de mentionner le rôle positif du CAC dans sa fonction de certificateur. Indéniablement, la certification permet de valoriser l'action des services comptables souvent méconnue par nombre d'administrateurs. La revue comptable qui est faite devant le conseil est un excellent moyen de sensibilisation des instances dirigeantes aux exigences permanentes de la mission comptable. Bien des ouvertures de portes s'en trouvent alors facilitées. »

L'apport des commissaires aux comptes : le cas des universités

La loi relative aux libertés et responsabilités des universités du 10 août 2007 oblige les universités qui accèdent au régime des responsabilités et compétences élargies à faire certifier leurs comptes par un commissaire aux comptes. Le législateur a ainsi voulu signifier que la contrepartie de l'autonomie devait être la qualité de l'information comptable et financière produite par les universités, à destination des autres opérateurs économiques, de l'État, ainsi que des citoyens et du Parlement. 56 universités étaient concernées en 2010. Ce nombre devrait s'élever à 86 en 2011.

Concernant le premier exercice certifié (2009), l'ensemble des universités ayant accédé à l'autonomie a fait l'objet d'une certification par un commissaire aux comptes, ce qui est un excellent résultat, qui témoigne de la bonne qualité comptable des universités concernées. La formulation de réserves qui accompagne cette certification a par ailleurs permis l'identification de marges de progrès (comptabilisation du parc immobilier, qualité du contrôle interne…) permettant d'élaborer des plans d'action adaptés afin d'améliorer la situation dans les prochaines années.

Le ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche et la DGFiP ont mis en place conjointement un accompagnement spécifique des universités, afin de les aider dans la conduite de ce chantier.

L’apport de la certification des comptes

L’objectif de qualité des comptes publics constitue désormais une exigence de valeur constitutionnelle aux termes de l’article 47-2 de la Constitution.

Patrick Lefas
Conseiller maître à la Cour des comptes, en charge de la certification des comptes de l’État

Les enjeux de la certification des comptes des opérateurs pour les finances publiques

« Dans le cadre de la certification des comptes de l’État, la Cour des comptes a relevé l’insuffisante qualité des comptes des opérateurs retracés au sein des comptes de l’État. Elle formule depuis 2006 une réserve substantielle sur ce sujet. La qualité comptable des opérateurs conditionne donc la fiabilité du compte des participations financières de l’État (compte 26). La certification des comptes des opérateurs par des commissaires aux comptes, en fiabilisant les valeurs d’équivalence de ces participations prises en compte dans les comptes de l’État, contribue à l’amélioration de la qualité des comptes de l’État. La Cour des comptes encourage donc le développement de la démarche de certification des comptes des opérateurs, et s’appuie sur les travaux et les conclusions des commissaires aux comptes pour effectuer ses propres diligences. »

Mais la qualité comptable constitue d’abord un outil à la disposition de l’encadrement. La comptabilité est en effet un vecteur d’information. Elle constitue la traduction chiffrée d’un ensemble de flux économiques et patrimoniaux. La comptabilité constitue également un outil de gestion, en apportant une analyse fiable de la soutenabilité budgétaire et de la performance de l’entité. Elle est enfin un support de contrôle. L’enregistrement de tous les mouvements financiers et de leur contrepartie physique permet par rapprochement de détecter toute discordance entre la comptabilité et la consistance matérielle de certains actifs ou passifs, et de faire le point à tout moment sur les flux et les stocks, afin de préserver les actifs et le patrimoine.

La certification par un expert indépendant constitue donc l’assurance pour le management qu’il peut s’appuyer en toute sécurité sur l’information comptable et financière pour piloter l’opérateur. Présentée de manière normée, lisible et périodique, cette information est également essentielle pour la direction, l’organe délibérant et la tutelle, ainsi que pour l’ensemble des tiers en relation financière avec l’opérateur.

Par la mobilisation de tous les acteurs qu’elle entraîne, l’intervention du commissaire aux comptes favorise en outre l’appropriation de l’enjeu de qualité comptable par tous les acteurs concernés, au-delà de la sphère des spécialistes du domaine comptable et financier. Par ailleurs, en dynamisant la démarche de maîtrise des risques et en offrant une expertise externe au profit de l’opérateur, la certification constitue un appui non négligeable pour le pilotage de l’opérateur.

Vis-à-vis de l’extérieur, la certification constitue enfin une garantie et un signal fort de crédibilité et de professionnalisme vis à vis des tutelles, des corps d’audit, des financeurs publics ou privés et de l’ensemble des autres partenaires privés ou des investisseurs potentiels (clients, fournisseurs, mécènes ou donateurs).

Comment préparer la certification ? Quelques conseils pratiques

La certification des comptes nécessite une préparation minutieuse.

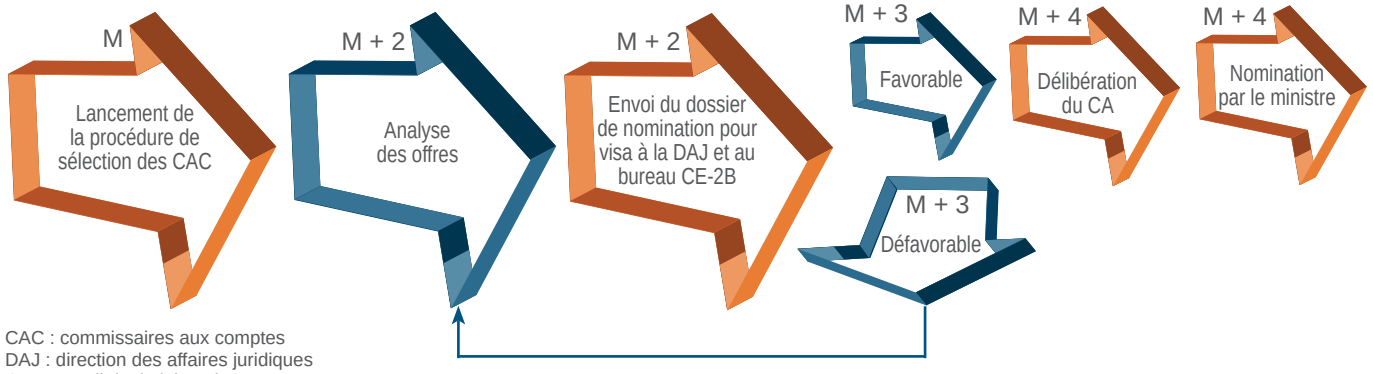
Il est tout d'abord possible de réaliser, avant de s'engager dans une démarche de certification pour 6 ans, un « audit à blanc » sur une année pour identifier, avant l'arrivée du commissaire aux comptes, les principaux points de faiblesse de l'établissement.

La nomination d'un commissaire aux comptes nécessite ensuite la passation d'un marché public, ce qui prend du temps. Il s'écoule en moyenne 5 mois entre la rédaction de l'acte de consultation et la nomination officielle.

Le ministre chargé de l'économie devant in fine nommer le commissaire aux comptes, le marché public doit être soumis, préalablement au vote du conseil d'administration, au visa de la direction des affaires juridiques (DAJ) des ministères financiers (daj-marches-publics@finances.gouv.fr).

Tout opérateur peut en outre solliciter l'aide du bureau des opérateurs de l'État (CE-2B) de la DGFiP sur la certification et la consolidation des comptes ainsi que sur l'intervention des commissaires aux comptes contact : bureau.ce2b-epn@dgfip.finances.gouv.fr).

Calendrier indicatif du déroulement d'une procédure initiée le mois M



CAC : commissaires aux comptes
DAJ : direction des affaires juridiques
CA : conseil d'administration

Documentation

- Guide pratique sur la procédure des marchés publics dans le cadre de la nomination des commissaires aux comptes. Rédigé initialement pour les universités, ce guide contient des informations utiles pour l'ensemble des opérateurs. Il est régulièrement actualisé.
- Note commune de la DGFiP et de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes sur la consolidation et la certification des comptes dans les établissements publics nationaux.
- L'essentiel de la procédure de consolidation des comptes.
- Sensibilisation aux problématiques de la consolidation.
- Préparation de la certification des comptes des EPN. Session d'études du 29 juin 2007.
- Instruction n° 08-017-M9 du 3 avril 2008 relative aux comptes consolidés dans les établissements publics nationaux.
- Cadre de référence et vademecum du contrôle interne comptable et financier des EPN.
- Circulaire de la DGFiP du 1er juin 2011 relative à la mise en œuvre de la démarche de contrôle interne comptable et financier.

L'ensemble de cette documentation est disponible pour les agents comptables sur l'Intranet «Ulysse/Gestion publique/Opérateurs de l'État et EPN» de la DGFiP, ainsi que dans l'espace «opérateurs» du site de la performance publique (http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/la-nouvelle-gestion-publique/les-operateurs-de-letat.html), ou sur demande auprès du bureau CE-2B de la DGFiP (bureau.ce2b-epn@dgfip.finances.gouv.fr).

Rédaction : DGFiP (bureau CE-2B), Cour des Comptes,
Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, Association des Agents Comptables.

Direction générale des Finances publiques

Juillet 2011