



Hélène JACQUOT-GUIMBAL
Directrice générale de l'Ifsttar



Laurent ALAPHILIPPE
Agent comptable de l'Ifsttar

La certification des comptes des opérateurs de l'État : l'exemple de l'IFSTTAR

(Institut Français des Sciences et Technologies
des Transports, de l'Aménagement et des Réseaux)

Mots-clés : opérateurs de l'État - qualité comptable - certification volontaire des comptes

La préparation rigoureuse, progressive et collaborative de la certification des comptes est un gage de la réussite de la démarche.

L'Ifsttar, opérateur de l'État, s'est engagé dans une **démarche de certification volontaire** de ses comptes à compter de l'exercice clos 2016. Une telle démarche, si elle se révèle constructive à plus d'un titre, nécessite une préparation rigoureuse et induit la mobilisation, outre de l'agence comptable, de l'ensemble des acteurs de la chaîne financière, en amont et en aval de l'intervention du commissaire aux comptes. La certification des comptes constitue sans conteste un atout supplémentaire pour l'établissement et participe pleinement au renforcement de la dimension partenariale de la relation ordonnateur-comptable public.

1. Présentation de l'Ifsttar

Acteur majeur de la recherche européenne sur la ville et les territoires, les transports et le génie

civil, l'Ifsttar est né le 1^{er} janvier 2011 de la fusion du Laboratoire Central des Ponts et Chaussées (LCPC), et de l'Institut National de Recherche sur les Transports et leur Sécurité (Inrets).

L'Ifsttar est un établissement public à caractère scientifique et technologique (EPST) placé sous la tutelle conjointe des ministères de la Transition écologique et solidaire et de l'Enseignement supérieur, de la Recherche et de l'Innovation.

L'Ifsttar a pour missions « de réaliser ou faire réaliser, d'orienter, d'animer et d'évaluer des recherches, des développements et des innovations dans les domaines du génie urbain, du génie civil et des matériaux de construction, des risques naturels, de la mobilité des personnes et des biens, des systèmes et des moyens de transport et de leur sécurité, des infrastructures, de leurs usages



Les sites de l'Ifsttar dont le siège social à Marne-la-Vallée

L'Ifsttar en quelques chiffres :

- 1052 agents dont 425 femmes
- recettes encaissées en 2017 : 105,2 millions d'euros
- dépenses exécutées en 2017 : 104,8 millions d'euros
- 5 départements avec 39 laboratoires de recherches
- 575 soutenance de thèses depuis 2011
- 400 contrats de recherche en cours

et de leurs impacts, considérés des points de vue technique, économique, social, sanitaire, énergétique, environnemental et humain » (décret n° 2010-1702 du 30 décembre 2010 portant création de l'Institut français des sciences et technologies des transports, de l'aménagement et des réseaux).

Depuis le 1^{er} janvier 2016, l'Ifsttar applique le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 modifié relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (décret GBCP) sous réserve des dispositions particulières du décret n° 2002-252 du 22 février 2002 relatif au régime budgétaire, financier et comptable des EPST. Par ailleurs, l'Ifsttar met en œuvre depuis le 1^{er} janvier 2016 également, le nouveau référentiel comptable commun applicable aux organismes publics mentionnés au titre III du décret GBCP.

2. La certification des comptes : pourquoi faire ?

Il est intéressant de rappeler à ce stade, que la certification des comptes se répand dans le secteur public depuis un peu plus d'une dizaine d'années. L'État est concerné depuis 2006, année d'entrée en vigueur de la loi organique relative aux lois de finances de 2001, de même que les organismes nationaux de sécurité sociale avec la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de financement de la sécurité sociale de 2005. S'agissant des opérateurs de l'État, certains d'entre eux sont soumis à l'exercice de manière obligatoire (par exemple les universités concernées par le régime des responsabilités et compétences élargies) alors que d'autres ont souhaité se lancer

dans la démarche de manière volontaire (l'ANRU par exemple). Les établissements publics de santé sont également concernés depuis l'entrée en vigueur de la loi « Hôpital Patients Santé Territoire » de 2009. Enfin, plus récemment, ce sont les collectivités territoriales qui abordent la question de la certification de leurs comptes dans le cadre de la mise en œuvre de la loi portant nouvelle organisation territoriale de la République de 2015. Il est à noter, à la différence de l'État et des organismes de sécurité sociale, que les comptes des organismes nationaux dépendant de l'État ne sont pas certifiés par la Cour des comptes mais par un commissaire aux comptes « libéral » dans le cadre d'un marché public passé avec ce dernier.

La certification des comptes se définit traditionnellement comme une mission d'audit externe qui a pour objectif d'exprimer une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes annuels et sur l'image fidèle qu'ils donnent du résultat ainsi que de la situation financière et patrimoniale de l'établissement au titre de l'exercice écoulé.

Le certificateur, dont la mission est encadrée par des normes d'exercice professionnel homologuées par les pouvoirs publics et publiées au Journal Officiel, s'assure, à travers la mise en œuvre de ses diligences, de la conformité des états financiers au référentiel comptable applicable à l'établissement. Il cherche à avoir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives de nature à donner une image tronquée de la situation patrimoniale et financière de l'organisme. L'opi-

nion émise par le certificateur sur la qualité comptable est étayée par les constats effectués lors des missions d'audits intermédiaires ou finales, et les éventuelles réserves ou observations formulées par lui doivent être justifiées par des éléments probants.

À l'issue de son audit, le certificateur déclare :

- certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et qu'ils donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité à la fin de cet exercice ;

- assortir la certification de réserves ;
- refuser la certification des comptes ;
- constater l'impossibilité de certifier.

La certification étant un avis sur les états financiers (bilan, compte de résultat et annexe), le certificateur apprécie ces derniers sans se prononcer sur la responsabilité du comptable public et de l'ordonnateur qui les ont élaborés. De même, **la certification ne conduit pas l'auditeur à se prononcer sur le budget, la qualité de la gestion de l'entité publique, la qualité de son financement ou sur sa solidité financière**. Aussi, l'opinion émise par un certificateur n'est ni un avis sur la probité du producteur des comptes, ni un certificat de bonne gestion des fonds publics. En revanche, la certification contribue à attester de la transparence et de la qualité des comptes sous l'angle notamment du dispositif de contrôle interne comptable et financier en vigueur au sein de l'organisme.

La certification des comptes des organismes publics peut être considérée, à juste titre, comme un accélérateur de performance car **elle participe à l'amélioration de la gestion et du pilotage des établissements, et donc de leur performance**. Si la comptabilité générale a vocation à servir d'outil de pilotage et de gestion au profit des décideurs, elle est également le support de la communication financière. La certification des comptes, par un auditeur externe indépendant, apporte **une garantie supplémentaire de sincérité et de régularité des données comptables, gage de transparence sur la situation financière et patrimoniale de l'établissement**, vis-à-vis de ses partenaires économiques et institutionnels, des autorités de tutelle, ainsi que des personnels. Pour un organisme public, la certification de ses comptes constitue une garantie et **un signal fort de crédibilité et de professionnalisme** vis-à-vis de ses interlocuteurs, notamment lorsqu'il bénéficie de financements externes importants de la part de bailleurs de fonds, qu'ils soient publics ou privés.

3. La certification des comptes : une démarche qui s'anticipe et se prépare le plus en amont possible pour avoir de bonnes chances de réussite

La certification des comptes est une **démarche particulièrement exigeante qui mobilise tous les acteurs de la chaîne budgétaire et comptable** de l'établissement. En effet, la qualité comptable est une exigence qui irrigue l'ensemble de la chaîne financière.

Si elle mobilise en première intention l'agence comptable et les services financiers de l'établissement, elle concerne également les gestionnaires qui contribuent à la formation, à l'enrichissement et à la fiabilisation de l'information comptable.

La certification des comptes (de surcroît pour le premier exercice) nécessite une **préparation interne minutieuse**, de préférence en **mode projet** (gouvernance, trajectoire, priorités, calendrier, moyens, etc.), pour accroître ses chances de réussite. S'engager dans une telle démarche pour 6 ans (durée légale du mandat du commissaire aux comptes), implique la **réalisation de travaux préalables**, bien en amont de l'arrivée du certificateur, dont la finalité est de permettre à l'établissement d'identifier les points de faiblesse, tant en ce qui concerne l'organisation de la chaîne comptable que les comptes *stricto sensu*, et de prévoir les actions correctives utiles à mettre en œuvre.

Pour information

L'Ifsttar a lancé, en novembre 2015, une consultation auprès de six sociétés de commissariat aux comptes (Deloitte, PWC, EY, GRANT THORTON, KPMG et MAZARS) sur le fondement de l'accord-cadre SAJ-PAM n° 14-44 relatif à la certification des comptes des établissements d'enseignement supérieur et de recherche et missions connexes passé par l'Agence de Mutualisation des Universités et établissements (AMUE) en avril 2015. À l'issue de la phase de consultation, les six sociétés de commissariat aux comptes ont remis leurs offres de services. Le choix de l'établissement s'est porté sur la société d'audit et de conseil MAZARS. La démarche de certification vaut pour six exercices (2016 à 2021) en plus de la certification « à blanc » des comptes clos 2015.

À l'Ifsttar, la question de la certification des comptes de l'établissement a été abordée « sérieusement » en 2013, à l'occasion de la prise de fonction de l'actuel agent comptable. La feuille de route 2013-2016 de l'agence comptable, élaborée par l'agent comptable à l'issue d'une phase de diagnostic interne et partagée avec l'ordonnateur et ses équipes, identifiait une série d'orientations et d'actions de nature à renforcer la dynamique d'amélioration de la qualité des comptes de l'établissement en vue de leur certification future.

La préparation de la certification conduit l'agent comptable, en lien étroit avec l'ordonnateur et ses équipes, à mettre en œuvre **une revue de qualité du processus de production des comptes**. Une qualité comptable satisfaisante est une condition nécessaire à la certification. À l'Ifsttar, les travaux préalables au lancement de la certification se sont organisés autour de plusieurs axes dont trois principaux. Tout d'abord, **une revue analytique de l'ensemble des comptes** ouverts en comptabilité générale a été réalisée par l'agence comptable afin de détecter des anomalies éventuelles et procéder aux écritures correctives. Dans ce domaine, les restitutions de l'Infocentre EPN/GIP de la direction générale des finances publiques (DGFIP) se sont révélées très utiles. De même, il a été tiré pleinement profit de la **participation volontaire de l'Ifsttar au dispositif de revue de qualité comptable et financière (RQCF)** mise en œuvre par le contrôle budgétaire et comptable ministériel (CBCM) du ministère de la Transition écologique et solidaire. Ensuite, l'agence comptable a engagé un travail de fond (aujourd'hui pérenne) avec l'ensemble des acteurs de la chaîne financière dans le souci **d'améliorer l'organisation et l'efficacité des travaux de clôture** avec, notamment la formalisation d'une **note annuelle**, qui fixe le calendrier et la nature des travaux à accomplir en vue de la clôture de l'exercice comptable, cosignée par l'ordonnateur et l'agent comptable, la réalisation **d'arrêtés intermédiaires** en cours d'année (fin juin et fin septembre) et d'une **pré-clôture** (fin novembre).

Enfin, une attention particulière a été portée à la mise à niveau du **dispositif de contrôle interne comptable existant** afin de l'améliorer, de l'adapter, de le compléter au regard des anomalies et des risques éventuels identifiés lors du diagnostic des comptes, sans oublier la question importante de la **sécurisation des systèmes d'information**

sous l'angle de la qualité comptable (contrôles embarqués, habilitations, traçabilité des opérations, etc.).

4. L'accompagnement de l'établissement dans le cadre d'un « audit à blanc » de ses comptes

Les établissements qui souhaitent s'engager dans une démarche de certification de leurs comptes peuvent décider de se faire accompagner par un professionnel de l'audit, dans le cadre des travaux préalables, notamment s'agissant de la fiabilisation des états financiers. L'Ifsttar a souhaité faire procéder à un **« audit à blanc » de ses comptes clos 2015**. Il s'agit d'une **mesure de la certificabilité** des comptes avec pour objectif que **le bilan d'ouverture du premier exercice de certification (2016) ne comporte pas d'anomalies significatives susceptibles d'avoir une incidence sur les comptes de l'exercice soumis à certification**.

Un « audit à blanc » comprend des investigations similaires à celles qui seraient réalisées par un commissaire aux comptes dans le cadre d'une certification légale. En ce qui concerne l'Ifsttar, les travaux des auditeurs ont consisté dans la réalisation d'un diagnostic portant sur le contrôle interne, l'application des principes comptables et la qualité de l'information financière ainsi que sur les procédures d'arrêtés des comptes. Les auditeurs ont été amenés à **formuler des recommandations** et à **opérer un transfert d'expertise** au profit des équipes comptables qui se sont révélés être particulièrement utiles pour la suite de la démarche.

5. Recommandations générales et axes de travail prioritaires pour préparer la certification des comptes

Le tableau ci-après reprend schématiquement, à la lumière des travaux réalisés à l'Ifsttar, les différentes étapes qui constituent les jalons incontournables ainsi que les actions à mettre en œuvre pour une bonne préparation de la démarche de certification.

Plusieurs des actions identifiées font l'objet d'une mise en œuvre simultanée. Il est utile de préciser que **la durée et l'intensité des travaux préparatoires à la certification peuvent varier sensiblement en fonction du niveau de qualité comptable et du degré de maturité du dispositif de contrôle interne comptable** de l'établissement.

EXERCICES	ACTIONS
N-2	<ul style="list-style-type: none"> – Définition et organisation du projet; – Désignation du ou des chef(s) de projet (agent comptable ou/et ordonnateur); – Désignation des référents thématiques (comptabilité générale, recettes, dépenses, immobilisations, SI, etc.); – Communication interne sur le projet; – Sensibilisation de la gouvernance et des acteurs directs du projet (administrateurs, tutelles, comité exécutif, comité de direction, comité des affaires financières, etc.); – Réalisation de la revue qualité du processus de production des comptes et du diagnostic comptable; – Revue de conformité des états financiers (bilan, compte de résultat et annexe) au regard du référentiel comptable en vigueur; – Réalisation d'un diagnostic SI (gestion des habilitations, traçabilité des opérations, gestion des anomalies); – Élaboration d'un plan d'actions pour le renforcement du contrôle interne comptable et la fiabilisation des états financiers; – Passation des écritures correctives; – Lancement des travaux sur l'inventaire, les immobilisations, l'apurement des comptes d'attente, les provisions et les dépréciations; – Élaboration et diffusion de la procédure et du calendrier en vue d'une clôture optimisée des comptes; – Documentation des procédures comptables; – Élaboration d'un dossier de clôture conforme aux attentes du certificateur.
N-1	<ul style="list-style-type: none"> – Arrêté, production et approbation des comptes de l'exercice N-2; – Poursuite de la mise à niveau du contrôle interne comptable et de la documentation des processus; – Poursuite des écritures correctives si nécessaire; – Poursuite de la mise en conformité des états financiers si nécessaire; – Prise en compte des évolutions éventuelles du référentiel comptable; – Stabilisation des méthodes comptables; – Lancement de l'appel d'offres du marché de certification; – Lancement de l'appel d'offres pour la réalisation d'un « audit à blanc » des comptes N-1; – Communication sur l'avancement de la démarche; – Diffusion (fin septembre au plus tard) de la note annuelle sur la préparation de la clôture des comptes; – Élaboration d'un dossier de clôture conforme aux attentes du certificateur.
N (1 ^{er} exercice de certification)	<ul style="list-style-type: none"> – Dernières écritures correctives si nécessaire; – Arrêté, production et approbation des comptes de l'exercice N-1; – Préparation du bilan d'ouverture de l'exercice N; – Réalisation d'un « audit à blanc » des comptes N-1; – Notification du marché de certification au printemps; – Prise en compte des observations de « l'audit à blanc » et éventuellement corrections d'écritures; – Préparation de l'arrivée future du commissaire aux comptes (caler le calendrier d'intervention, organisation des rendez-vous, recensement des documents à produire, etc.); – Diffusion de la note annuelle sur la préparation de la clôture des comptes; – Suivi par le commissaire aux comptes de la mise en œuvre des conclusions/recommandations de l'audit à blanc; – Communication sur l'avancement de la démarche; – Élaboration du dossier de clôture.
N+1	<ul style="list-style-type: none"> – Production des comptes de l'exercice N et du dossier de clôture; – Examen des comptes par le commissaire aux comptes en interaction avec l'ordonnateur et l'agent comptable : production de justificatifs complémentaires, éventuellement corrections d'écritures avant l'arrêté des comptes; – Émission de l'opinion du commissaire aux comptes puis approbation des comptes par le conseil d'administration; – Prise en compte sur l'exercice N+1 des observations du certificateur; – Communication sur les résultats de la certification.

6. Focus sur les principaux points de vigilance en matière de fiabilisation et de certification des comptes

- Le recensement, la valorisation et la comptabilisation des actifs immobiliers;
- La comptabilisation et le suivi des financements externes de l'actif;

- L'inventaire des immobilisations corporelles autres que le patrimoine immobilier;
- Les amortissements et les dépréciations d'actifs;
- Le défaut de justification, l'absence ou l'insuffisance des provisions (litiges, passifs sociaux, etc.);
- La méthode de comptabilisation (à l'avancement ou à l'achèvement) des contrats pluriannuels, le respect du principe des droits constatés;

- Traitement des corrections d'erreur et des changements de méthodes comptables ;
- Le respect de la séparation des exercices et le rattachement des charges et des produits au bon exercice (cut off) ;
- Les engagements hors bilan (éventuellement) ;
- La forme et le contenu de l'Annexe.

7. L'organisation des travaux du commissaire aux comptes : un contenu et un calendrier définis en amont de son intervention et partagés avec l'établissement

Comme nous l'avons évoqué plus haut, la mission du commissaire aux comptes s'inscrit dans un cadre d'intervention organisé et planifié tel que le prévoient les normes d'exercice professionnel (NEP) régissant la profession. Traditionnellement, les travaux du commissaire aux comptes s'articulent autour de quatre étapes principales, dont la teneur et le temps de travail estimé peuvent varier dans le temps, en raison de la montée en puissance de la démarche et de l'accoutumance des équipes à celle-ci. Il est utile de rappeler que le calendrier d'intervention du commissaire aux comptes doit s'adapter pour tenir compte des délais de clôture et d'approbation des comptes qui s'imposent aux organismes publics.

– **Préparation et lancement de la mission (juin N)** : prise de connaissance de l'établissement (première année de certification), identification des faits marquants de l'exercice, approche concertée des risques, définition de la stratégie d'audit, détermination des modalités et du calendrier d'intervention, revue du bilan d'ouverture (première année de certification), etc.

– **Appréciation du dispositif de contrôle interne et « pré-final » (octobre/novembre N)** : revue des processus à enjeux et évaluation de l'efficacité des procédures de contrôle interne afférentes à ces processus en environnement informatisé, diligences préparatoires à l'audit final des comptes, revue des options de clôture, revue des travaux préalables à la fin de gestion et des opérations de pré-clôture, etc.

– **Intervention finale/audit des comptes annuels (janvier/février N+1)** : revue analytique des états financiers, revue de l'information financière (annexe, rapport de l'agent comptable, rapport de gestion de l'ordonnateur, etc.).

– **Restitution des conclusions de l'audit des comptes devant le conseil d'administration (mars N+1)** : présentation par le commissaire aux

comptes de son rapport avant l'arrêté des comptes annuels par le conseil d'administration.

Pour rappel, le commissaire aux comptes ne réalise pas à un contrôle exhaustif de la comptabilité générale mais procède à des contrôles par sondages sur la base d'un seuil de signification qu'il a préalablement déterminé.

De même, il n'appartient pas au certificateur de fournir une appréciation d'ensemble sur la qualité et l'efficacité du dispositif de contrôle interne comptable et financier de l'établissement. Sa mission se focalise sur les éléments de contrôle interne les plus pertinents pour l'audit.

8. Ce qu'il est utile de retenir de l'expérience de certification des comptes

La certification des comptes s'apparente à une course de fond. Elle nécessite une bonne préparation et beaucoup d'endurance. S'engager dans une telle démarche, surtout lorsque l'établissement n'y est pas « légalement » obligé, impose de se poser quelques questions préalables : quelles sont l'utilité et la finalité pour l'établissement d'une certification des comptes ? S'agit-il d'une recommandation voire d'une attente forte de la part des tutelles ? A-t-on les moyens humains et budgétaires de s'engager dans cette voie ? Etc.

Quels sont les principaux facteurs de réussite d'une démarche de certification ?

- Une préparation anticipée (2 à 3 ans avant le lancement de la certification), organisée et pilotée (gestion en mode projet avec un calendrier réaliste et tenable) ;
- L'adhésion des équipes concernées (une démarche acceptée et partagée) ;
- Une collaboration active entre l'ordonnateur et le comptable public (démarche partenariale renforcée) ;
- Hiérarchiser et lisser dans le temps les travaux de fiabilisation des comptes (ne pas se laisser dépasser) ;
- Formaliser et documenter le plus possible les travaux de fiabilisation des comptes ;
- Évaluer au mieux l'impact des corrections d'erreurs sur les comptes ;
- Anticiper et formaliser les travaux de clôture des comptes (réalisation d'arrêtés intermédiaires et d'une pré-clôture, élaboration d'un dossier de clôture conforme aux attentes du certificateur) ;
- Un dispositif de contrôle interne comptable suffisamment mature.

En conclusion, la certification des comptes s'avère être, à la lumière de l'expérience, un **projet très structurant pour l'établissement en général et pour la fonction financière et comptable en particulier**. L'Ifsttar est engagé depuis sa création en 2011 dans une démarche qualité et, il est évident que la certification des comptes s'insère parfaitement dans cette logique, même si les deux démarches sont indépendantes. L'apport de la certification des comptes pour l'établissement est réel car elle nous amène à nous remettre en question, à prendre de la hauteur et à reconsidérer, dans certains cas, nos pratiques de gestion. Le

regard extérieur sans complaisance d'un « professionnel du chiffre » réputé indépendant, ne peut être que bénéfique pour l'établissement et ses équipes, particulièrement celles qui ont en charge sa gestion financière et comptable. L'Ifsttar voit ses comptes certifiés pour la deuxième année consécutive (2016 et 2017) néanmoins avec réserves (deux en 2017) dont une récurrente sur la valorisation incomplète dans les comptes de l'établissement de son patrimoine immobilier, sujet somme toute assez courant, semble-t-il, chez les opérateurs de l'État. ■