

Jacques PERREAULT
Administrateur général des finances publiques honoraire

Normalisation comptable et comptabilité d'exercice

Séminaire de l'AIST à Agadir , novembre 2018

Mots-clés : comptabilité publique - international - comptabilité d'exercice - normalisation - certification - Maroc

Le séminaire organisé par l'AIST à Agadir en novembre 2018 a eu pour objet l'adoption de la comptabilité d'exercice, les normes comptables et la certification.

Un séminaire a réuni les 27 et 28 novembre 2018 à Agadir des représentants de 16 pays sous l'égide de l'Association internationale des

services du Trésor (AIST) sur le thème « L'application des normes comptables : définition et enjeux d'une comptabilité publique moderne »

1 L'Association Internationale des Services du Trésor

Cette association a été créée en 2006. Elle regroupe à ce jour 29 pays membres. Il s'agit essentiellement de pays d'Afrique de l'Ouest et d'Afrique centrale, du Maghreb, Machrek, auxquels viennent s'ajouter des pays du Nord (France, Hongrie, Ukraine, Serbie) mais aussi Haïti, le Vietnam, Madagascar ou le Koweït. Ses travaux sont menés en français et en anglais ce qui constitue, bien entendu, un atout en termes de développement.

Chaque année, l'association organise un colloque annuel ainsi qu'un à deux séminaires thématiques.

En 2018, le colloque s'est tenue à Nouakchott (Mauritanie) fin octobre et avait pour thème « Quels outils pour accompagner la décentralisation ? ». Un séminaire avait également eu lieu au printemps à Hanoï (Vietnam) sur le thème de la modernisation des services par la dématérialisation.

Citons également le colloque de 2017 à Brazzaville qui a permis d'évoquer la gestion de la paye sous l'angle des systèmes informatiques et du contrôle interne.

Le secrétariat général de l'AIST est assuré par la direction générale des finances publiques (DGFIP) française par la mise à disposition, partagée avec le Cercle de Réflexion et d'Echange des Dirigeants d'Administrations Fiscales (CRE-DAF), d'un administrateur des finances publiques et d'une inspectrice. Le Royaume du Maroc y contribue également par la mise à disposition, en qualité de Secrétaire général adjoint, d'un cadre supérieur.

L'AIST a pour objectif de permettre à la fois les échanges entre praticiens sur des thèmes techniques mais aussi les rencontres entre dirigeants (Directeurs généraux) sur des thèmes plus stratégiques afin de faciliter l'émergence de réseaux, notamment régionaux, pour favoriser l'entraide entre membres.

Elle s'attache également à constituer un relais d'opinion capable de porter la voix de ses membres à la fois auprès de différents partenaires (ordonnateurs, ministères dépeniers, corps de contrôle...) mais aussi des instances internationales regroupant des responsables de gouvernements ou des bailleurs.

Lors du séminaire d'Agadir, la majorité des participants étaient constituée par des États d'Afrique subsaharienne auxquels se sont ajoutés l'Algérie, la Tunisie, la France et le Viêt-Nam et, bien entendu, le Maroc, pays hôte.

A la suite d'une présentation d'expériences pays (Maroc, France, Mauritanie, Sénégal, Tunisie et Cameroun), des ateliers se sont tenus sur les thèmes suivants : réforme comptable, limite des systèmes existants, normes et réformes comptables, mise en œuvre des réformes comptables, rôle des systèmes d'information dans la réforme comptable.

2 L'allocation d'ouverture de M. Bensouda, Trésorier général du Royaume du Maroc

En ouverture du séminaire, M. BENSOUA, Trésorier Général du Royaume du Maroc a prononcé une allocution dont voici des extraits publiés avec son autorisation :

« C'est avec un réel plaisir que je procède aujourd'hui à l'ouverture des travaux de ce séminaire thématique sur « L'application des normes comptables : définition et enjeux d'une comptabilité publique moderne » organisé par l'Association Internationale des Services du Trésor en collaboration avec la Trésorerie Générale du Royaume.

La tenue de la comptabilité et la production d'informations financières et comptables sont au cœur des missions de nos institutions qui sont interpellées à ce titre par divers partenaires publics et privés, nationaux et internationaux.

Des interactions avec ces partenaires naissent des contraintes et des exigences que nous sommes tenus de prendre en considération et qui nous poussent inéluctablement vers une certaine standardisation et une certaine convergence.

D'un autre côté, nous assistons depuis une dizaine d'années, à des évolutions notables en matière de comptabilité qu'il s'agisse des formes de comptabilité, des normes ou encore de l'appli-

cation qui en est faite en fonction des spécificités de chaque pays.

Nous nous retrouvons, donc de fait, devant une richesse en termes d'expériences qui doit être mise à profit dans le cadre d'un processus d'amélioration continue basé sur le retour d'expérience.

Et c'est là le véritable apport des séminaires thématiques comme celui que nous organisons aujourd'hui, qui constituent des plates-formes d'échange et d'enrichissement mutuel dans la mesure où ils permettent de réunir et de faire interagir des expériences diverses autour d'une même table.

La comptabilité du secteur public en général et de l'État en particulier cristallise des enjeux majeurs.

En effet, que ce soit les investisseurs, les bailleurs de fonds ou encore les instances de contrôle, chacun de ces partenaires a des attentes particulières que la comptabilité est appelée à intégrer pour y répondre.

Il n'est plus à démontrer, à ce titre, que la décision d'investir est fondamentalement tributaire de la situation des finances publiques mais, surtout de l'image qui en est rendue par le système comptable.

Celui-ci doit répondre également aux attentes des investisseurs, notamment, en termes de comparabilité et d'information financière, le tout, dans le but de contribuer à l'amélioration du climat des affaires et au renforcement de la confiance dans l'économie du pays et de son attractivité.

Il en est de même des attentes des partenaires financiers dont la prise de décision est fondée sur l'information financière et comptable qui devrait traduire l'état des finances publiques et donner une idée précise sur le patrimoine de l'État et de ses engagements actuels et futurs.

Autre partenaire, autre perspective :

Les instances de contrôle qu'elles soient administratives, juridictionnelles ou politiques ont également certaines attentes envers le système comptable. La comptabilité doit fournir à ces instances l'ensemble des éléments qui leur permettent de mener à bien leurs missions.

Partant de là et en considérant la tendance à la normalisation qui se fait de plus en plus insistante sous l'effet de la mondialisation, réformer la comptabilité s'impose de plus en plus comme une nécessité.

On assiste donc à une certaine convergence : une convergence entre la comptabilité publique et la comptabilité privée, une convergence en termes de normes et de pratiques comptables.

Cette convergence n'est pas mauvaise en soi si elle arrive à intégrer en son sein la prise en compte des particularismes et des spécificités de chaque pays.

Réformer la comptabilité est un défi de taille et en particulier quand il s'agit de passer d'une comptabilité publique de caisse à une comptabilité publique générale d'exercice en droits et obligations constatés selon des normes et standards reconnus à l'international.

Les normes comptables internationales offrent tout de même des avantages indéniables : elles facilitent grandement le travail de construction des référentiels comptables, elles balisent le terrain et fournissent un substrat et une ossature sur laquelle peut prendre forme le système comptable.

Elles sont, au demeurant, et il ne faut pas le perdre de vue, un concentré d'expériences et de bonnes pratiques.

Néanmoins, il faut bien se rendre à l'évidence : réformer la comptabilité publique en prenant appui sur ces normes exige un engagement politique au plus haut niveau et des efforts conséquents : Des efforts en termes de refonte des textes juridiques et réglementaires, en termes de restructuration ou de développement des systèmes d'information appelés à supporter cette réforme.

Mais parmi toutes ces composantes celle qui appelle le plus d'attention reste le renforcement des compétences des ressources humaines qui est le noyau dur d'un management du changement qui doit être mis en place dans le cadre de la réforme et après la réforme et qui doit inclure l'ensemble des parties prenantes dès les premières phases.

Il ne faudrait pas perdre de vue que la dimension culturelle est fortement présente dès lors qu'il s'agit d'une réforme de cette envergure.

Mais il ne faudrait pas perdre de vue, non plus, que la gouvernance de réformes de cette envergure appelle des approches prudentielles et progressives, de manière à permettre aux différents acteurs de pouvoir se l'approprier conceptuellement et l'assimiler techniquement. Elle appelle également une gestion rigoureuse des risques notamment les risques liés à la gestion du temps ».

3 Le passage à la comptabilité en droits constatés

Les participants aux ateliers ont pu faire le point sur les apports, implications et difficultés du passage à des comptabilités publiques en droits constatés, mises en œuvre actuellement selon le FMI dans un quart des États et susceptibles de l'être dans les deux tiers d'ici 2022.

La plupart des pays représentés au séminaire ont opté pour le principe de cette comptabilité d'exercice, dite aussi en droits constatés ou comptabilité patrimoniale, avec des degrés d'avancement variés.

Ils ont retenu pour les comptes de l'État une formule duale analogue à celle que la France a appliquée à la suite de la loi organique de 2001 relative aux lois de finances

Il s'agit de s'orienter vers une comptabilité générale en droits constatés pour l'État, tout en gardant une comptabilité budgétaire en caisse dans le cadre de procédures budgétaires renouvelées.

On rappelle que, tout en modifiant la présentation budgétaire, en substituant les missions et

programmes aux nomenclatures par ministères et par chapitres, les pays représentés ont gardé le principe de l'exécution budgétaire en caisse aménagée, de façon à rendre compte dans la forme de l'autorisation parlementaire.

En ce qui concerne l'objet principal du séminaire, à savoir la comptabilité d'exercice, il est généralement admis qu'elle est « fondée sur le principe de constatation des droits et obligations, en vertu duquel les opérations et autres événements doivent être pris en compte au moment où ils se produisent, indépendamment de la date de paiement ou d'encaissement éventuellement afférente » (cf. en France les termes du cadre conceptuel des comptes publics relevant de la comptabilité d'exercice-conseil de normalisation des comptes publics).

Rappelons les apports majeurs de la comptabilité d'exercice ou patrimoniale :

- une connaissance du patrimoine de l'entité publique ;
- une connaissance de ce qu'elle doit (dette) et de ce qu'elle doit à d'autres (créances) ;
- le respect de certains principes comptables permettant de mesurer charges et produits afférents à chaque exercice, charges risquant de survenir du fait de la survenance d'un risque,...
- une visibilité sur le long terme, avec une possibilité de faire des choix, ainsi qu'une plus grande prédictibilité pour les décideurs et observateurs intéressés.

4 Les normes comptables

Pour la préparation de cette réforme, la majorité des pays se sont basés, dans l'élaboration de leurs normes comptables, sur les IPSAS-« international Public Sector Accounting Standards » conformément aux préconisations des institutions financières internationales, mais en général à partir d'un effort conceptuel, comme cela avait été fait en France avec le comité de normes comptables puis le conseil de normalisation des comptes publics - CNOCP.

Il y a un vrai consensus sur l'intérêt que revêtent les travaux de concertation réalisés dans un cadre régional ou communautaire (UEMOA pour l'Afrique de l'ouest et CEMAC pour l'Afrique centrale), ce qui non seulement permet la comparabilité mais constitue une économie de moyens.

Dans le même sens, tous conviennent de l'intérêt que les états financiers adoptés soient les mêmes que ceux prévus par les normes internationales

Ces éléments sont donc assurément appréciés par les bailleurs de fonds.

Les échanges entre les administrations, qui se préparent à cette importante mutation, mettent cependant en lumière un certain nombre de freins

Il y a bien sûr l'impact en termes de moyens en raison des bouleversements que cela comporte en matière de systèmes d'information, de modifications juridiques et organisationnelles, de formation des agents publics, de charge d'inventaire,...

Mais il y a aussi la crainte que la certification, corollaire en principe d'une comptabilité d'exercice achevée, soit l'occasion, si la comptabilisation est incomplète, de faire peser des doutes supplémentaires sur un dispositif de comptes publics imparfaits.

D'où l'importance de faire passer le message que le certificateur, bien informé en amont des travaux préparatoires, doit prendre en compte les trajectoires de progrès dans son appréciation, des réserves inévitables au départ étant une incitation à progresser : il doit être admis que le fait de se préparer puis de se soumettre à un exercice de certification témoigne déjà de progrès significatifs.

Cela n'a pas en tout cas semblé remettre en cause l'orientation largement partagée de passage à la comptabilité d'exercice.

L'un des sujets principaux de débats a porté sur la définition des normes comptables dont la comptabilité d'exercice doit s'accompagner.

en tant qu'ils permettent notamment de retracer toutes les charges rattachées à un exercice, de donner une meilleure connaissance des coûts engagés par les politiques publiques.

Quelques questions liées à la transposition de certaines normes IPSAS pouvant ne pas répondre à des caractéristiques du secteur public d'un certain nombre de pays peuvent être traitées par exception.

Les participants considèrent qu'il faut mettre en place un nombre limité de normes indispensables, en tenant compte des comparaisons internationales-une quinzaine dans la plupart des cas-les normes peuvent au demeurant être révisées, complétées ou même allégées ultérieurement si leur faible utilité à l'expérience le justifie.

En toute hypothèse la certification des comptes se fera sur la base des normes adoptées.

L'élaboration des normes, du point de vue de la majorité des participants, doit être confiée à un organisme dédié à cet effet, faisant appel notamment à des représentants des directions du ministère des finances, de la profession comptable, du certificateur Cour des comptes.

Il fournit des avis, et c'est l'autorité réglementaire qui donne l'assise juridique au recueil de normes.

Ces normes sont complétées par le plan de comptes et les instructions produites par les services du ministère des finances pour fonder un référentiel comptable opérationnel.

L'organisme normalisateur aura également la tâche de suivre l'évolution de ces normes et pourra être saisi en cas de difficultés d'application. Cela permettra une mobilisation plus facile des expertises externes et de contribuer à la cohérence des cadres comptables de tout le secteur public. Les participants ont relevé l'intérêt qu'il soit distinct des services opérationnels-tout en prenant en compte les contraintes- et qu'il soit national pour qu'il puisse prendre en considération les spécificités à caractère local.

Quant aux délais de mise en place, il revient à l'autorité réglementaire de les déterminer en compte de délais de préparation réalistes

La réforme comptable de l'État est en premier lieu une réforme technique, nécessitant l'adhésion de toutes les composantes de l'administration, mais elle nécessite aussi un engagement politique jugé nécessaire pour la mener à bien et ne pas réduire sa portée in fine.

Or on constate que dans la plupart des États concernés la mobilisation des politiques pour la réforme budgétaire été beaucoup plus forte que celle liée à la réforme comptable.

Cela est certes dû à ce que la réforme budgétaire est au cœur des relations entre l'exécutif et les parlements, alors que le passage en comptabilité générale d'exercice, malgré son apport pour la clarté des comptes publics, demeure moins visible. En outre, à mesure que l'échéance approche, et même dès que le répertoire des normes comptables est adopté, les exécutifs s'avisent des implications importantes que les nouveaux résultats peuvent avoir, tant dans le pays que vis-à-vis des bailleurs internationaux.

On peut donner deux exemples :

Le provisionnement pour les créances fiscales douteuses est d'évidence un sujet sensible qui

pose question pour la consistance réelle des actifs, tant dans l'État que pour l'appréciation sur l'efficacité et la neutralité des politiques d'émission et de recouvrement de l'impôt.

La constitution des bilans est un travail considérable, qui implique des moyens mais également une épreuve de vérité pour la tenue des inventaires et la mise en place d'une gestion dynamique des actifs corporels.

Le sujet du cadre conceptuel des normes comptables publiques a été également abordé.

Les participants l'ont jugé souhaitable, pour créer les conditions d'une pratique comptable saine.

Il permet d'établir et d'explicitier les concepts mobilisés pour la production de l'information financière sous le principe de comptabilité d'exercice. Il s'agit donc d'un apport en termes de cohérence du référentiel normatif.

Même s'il vise souvent dans un premier temps les comptes de l'État, on a intérêt à inclure dans le cadre conceptuel l'ensemble des comptes publics (collectivités territoriales, établissements publics).

Les participants considèrent aussi qu'un cadre conceptuel ne doit pas être trop contraignant au risque que ses directives ne constituent une entrave lors de l'élaboration des normes.

La consolidation, prévue dans le cadre normatif de divers pays alors qu'elle ne l'est pas pour l'État en France actuellement, a été également débattue. Il en ressort qu'un périmètre de consolidation plus large offrirait une vision plus complète de l'action des pouvoirs publics.

Or, cette consolidation ne peut se faire sans une harmonisation et une normalisation de la comptabilité des différentes composantes du secteur public.

Aussi, l'une des difficultés de la consolidation des administrations publiques réside dans l'élimination des transactions et transferts inter-entités.

L'adoption d'une démarche progressive qui consiste à réaliser dans un premier temps la mise en place effective de la comptabilité d'exercice au niveau de l'État et de chacune des entités qu'il contrôle est recommandée à l'unanimité. L'évolution au demeurant est envisagée plutôt sur le mode des comptes agrégés que strictement consolidés au sens de la comptabilité d'entreprises.

5 La mise en œuvre des réformes comptables

Même si l'évolution vers l'adoption de systèmes de comptabilité d'exercice dans le secteur public est générale, il y a des différences dans la façon dont ces systèmes sont adoptés. Ces différences peuvent se rapporter au contenu, au calendrier d'adoption, comme elles peuvent concerner la façon dont la comptabilité d'exercice sera appliquée.

La frilosité de l'engagement politique a été déplorée par certains participants pour lesquels la non appropriation de la réforme remet en cause son opportunité ainsi que l'utilité des états financiers produits.

Cette réticence à la réforme peut dans certains cas marquer une réticence vis-à-vis de la transparence qu'offre la nouvelle comptabilité.

On a dit que la mise en place de cette nouvelle comptabilité était précédée dans la majorité des cas par une réforme budgétaire. Cela n'empêche pas l'existence d'expériences de pays ayant mené une réforme simultanée des deux volets (cas du Gabon).

Dans la majorité des cas, la conduite du projet a été confiée à des structures administratives techniques chargées de la comptabilité publique et relevant du ministère chargé des finances. Dans les autres cas des structures dédiées à la mission de la réforme ont été créés.

La réforme de la comptabilité est une réforme complexe, c'est pourquoi la plupart des avis convergent sur l'intérêt d'une mise en place via une approche prudentielle et progressive.

Toutefois les différentes expériences divergent quant à l'approche adoptée. Pour certains pays, la réforme a été initiée dans le cadre de directives ou engagements au niveau communautaire (CEMAC, UMOEA).

Cela s'inscrit dans le cadre d'une première approche privilégiant une réforme initiée par le haut qui consiste en une traduction de la volonté

politique en texte décliné par la suite sur le plan technique au niveau des services opérationnels.

Inversement, la deuxième approche consiste à ce que le cadre technique de la réforme soit préparé et légitimé ensuite par des textes.

Le bilan d'ouverture est l'une des composantes fondamentales du projet de réforme comptable. C'est aussi l'une des étapes qui ont suscité le plus de questionnements.

Ainsi, des difficultés relatives à l'opération de recensement ont été signalées. Ces difficultés sont accentuées dans certains cas par l'absence d'appui politique ou par la non adhésion de l'ensemble des acteurs.

Les passifs financiers sont la partie en général la mieux maîtrisée car il y a de toute façon la pression des bailleurs de fonds mais ce n'est pas le cas en général des immobilisations

La question de l'évaluation a été largement discutée. Certains pays ont confié cette mission à un organisme dédié, d'autres ont préféré faire appel à un prestataire externe, tandis que les autres ont confié cette mission aux départements détenteurs des biens.

Il y a aussi divergence quant à la méthode d'évaluation qui varie selon la nature des biens.

Une expérience intéressante de bilan d'ouverture d'essai a été partagée par les représentants du Maroc.

En la présence de dispositifs qui permettent son amélioration et son enrichissement par la suite, il est évidemment admissible que le bilan d'ouverture soit conçu d'une manière progressive. La priorité doit être donnée aux sujets à grands enjeux en hiérarchisant les priorités.

Par ailleurs, l'intérêt d'échanger sur des solutions pratiques à retenir pour certaines opérations sujettes à divergences a été largement perçu, étant observé que l'on touche alors souvent plus les instructions administratives d'application que les normes.

6 La certification

Le sujet de la certification a été également évoqué ; il est certain qu'elle a pour effet de dynamiser le processus d'amélioration et d'évolution de la réforme. Elle a peut-être plus d'implication pour un pays en voie de développement que pour un pays développé.

Pour certains pays, la certification n'est pas prévue ou en tout cas n'est pas une priorité ; cela est justifié dans certains cas par la crainte d'effets négatifs d'un refus de certification ou de réserves importantes.

Pour d'autres, la cour des comptes est appelée à émettre un avis sur les états financiers produits sans parler pour autant de certification.

Certains pays (Maroc) ont prévu, en concertation avec le certificateur dans le cadre de comité de coordination, de préparer une certification à blanc.

Cette méthode progressive de préparation des services aux exigences du certificateur d'une part, d'assimilation par le certificateur de la nécessité d'admettre une trajectoire de progrès réaliste d'autre part, est une piste intéressante pour rassurer les pays qui craignent un effet boomerang du processus de certification.

Gageons au demeurant que les exigences des comparaisons internationales et de garantie de qualité et de sincérité des comptes publics imposeront de toute façon des avancées dans la qualité des comptes publics.

On se reportera ainsi utilement aux évaluations PEFA-« public expenditure and financial accounting »- auxquelles de plus en plus de pays se plient pour les finances de l'État et de grandes collectivités. Elles offrent des outils de comparaison objective et d'émulation pour la fiabilité de la gestion et des restitutions financières et comptables des entités publiques. ■