

Commentaires sur la politique de l'IPSAS Board et ses consultations récentes

Pourquoi et comment chercher à infléchir ces orientations ?

Le cas du CASH IPSAS¹

Trois débats sont ouverts sur les IPSAS

1° Comment améliorer la gouvernance de l'IPSAS Board?

2° Comment infléchir les IPSAS vers une conception plus opérationnelle et plus pragmatique des états financiers publics ?

3° Comment définir la place du cash IPSAS dans le système des IPSAS. En particulier comment mettre en place un standard qui soit aisément applicable et tienne compte des besoins des pays en développement.

Cette note se concentrera sur le troisième point

I ÉLÉMENTS DE L'ÉTAT DES LIEUX

Le Cash IPSAS est présenté à tort comme un parent pauvre du système.

Une chose est de reconnaître que des états financiers en droits constatés offrent une meilleure qualité d'information. Une autre chose est d'admettre qu'à un certain niveau de développement de la gestion publique et pour répondre à certaines priorités le Cash IPSAS apporte une bonne discipline à condition d'être appliqué de façon plus pragmatique et que de bons états en cash sont préférables à de mauvais en accruals.

Un diagnostic erroné de la part de l'IPSAS Board

Un biais culturel

La comptabilité générale est, dans les pays de droit écrit, issue de la comptabilité budgétaire. La publication des états financiers y est récente. Les Cours des Comptes ont une tradition juridique propre et autonome par rapport à la tradition de l'audit privé.

¹ Cette note a bénéficié des conseils et suggestions d'Antoinette Laurence

Dans les pays de tradition de la common law, la comptabilité générale prime sur la comptabilité budgétaire. La culture de l'audit est la même dans le secteur public et le secteur privé et il y a une grande osmose entre les deux.

Les deux approches doivent être prises en considération. Les traditions se rapprochent mais les priorités de chaque système sont fondées sur des philosophies et surtout des priorités différentes. À cet égard il faut noter la reconnaissance récente par la Banque mondiale de l'intérêt des systèmes propres à l'Afrique francophone et surtout l'adoption récente d'un plan comptable par L'UEMOA qui contrecarre les velléités de « vendre » les IPSAS.

Un biais géographique

Un document de KPMG qui présente 14 pays d'Afrique désireux de mettre en place une comptabilité en droits constatés est en fait centré sur l'Afrique anglophone auxquels s'ajouteraient l'Algérie et le Maroc.

Un biais professionnel

L'analyse des grandes firmes d'audit sur l'intérêt des pays en voie de développement pour la comptabilité en droits constatés est largement biaisée en raison de leur intérêt à vendre les modules les plus complexes et donc les plus coûteux.

Des difficultés sous-estimées

La mise en œuvre des accruals soulève des difficultés considérables pour des pays où les techniques comptables et l'expérience restent lacunaires

Un examen des derniers états financiers publiés par l'Algérie et le Maroc, mentionnés plus haut montre qu'ils en sont restés à la déclaration d'intention.

La vraie hiérarchie des priorités

Le contrôle par le cash

La bonne exécution du budget est une priorité pour des États où la préparation comme l'exécution du budget sont entachées d'irrégularités, et où l'information est insuffisante et tardive.

La discipline des comptes en cash est un atout important. Elle permet de clairement distinguer les recettes et paiements sur le budget de l'année de ceux d'exercices passés, des opérations pour d'autres agents économiques et surtout des dépenses ou recettes irrégulières. Le « cash ne pardonne pas ».

Des éléments d'accruals peuvent accompagner des états financiers en cash

L'application du cash IPSAS n'entraîne pas que l'on abandonne tous les éléments d'une comptabilité en droits constatés et que l'on ne progresse pas vers la présentation d'éléments de bilan.

Il vaut mieux des notes exactes sur les dettes financières et les engagements que des états en principe complets en « accruals » mais lacunaires et incertains.

On peut même dire que cette introduction progressive d'éléments de droits constatés est la voie la plus sûre pour « apprivoiser » les accruals. La façon dont l'IPSAS Board considère que c'est tout ou rien est excessive

La bonne information sur les donateurs

Les dispositions du CASH IPSAS sur les « third parties » se chevauchent avec celles sur les ressources fournies par les donateurs. Il faut une présentation plus claire.

Toutefois dans presque tous les pays les demandes de reporting spécifiques des donateurs, demandes alimentées par la méfiance à l'égard des systèmes nationaux aboutissent à des insuffisances dans le reporting comptable par le pays bénéficiaire. Cette lacune est de la responsabilité des donateurs.

La reconnaissance du « modified cash »

Les systèmes de période complémentaire ne sont pas reconnus par le Cash IPSAS. Or ils offrent une commodité qui permet de ne pas interrompre artificiellement en fin d'année les circuits de paiement. L'argument utilisé par le rapport d u groupe de travail selon lequel la variété des systèmes mis en place rend l'adoption d'une norme spécifique peu opportune ne vaut pas si l'on intègre un modified cash défini de façon assez stricte (approche française de la journée complémentaire²) dans la norme Cash IPSAS elle-même.

L'utilisation d'un langage approprié

Retrouver dans toute la mesure du possible le langage courant des finances publiques simplifiera la tâche des autorités qui mettent en place les états financiers et de ceux qui les lisent

II ÉLÉMENTS DE LANGAGE POUR L'USAGE DE L'IPSAS BOARD

Souligner l'utilité du cash IPSAS contrairement à la présentation du document stratégique

Réponse à la première question du document stratégique:

« Do you think the Cash Basis IPSAS is a valuable resource in strengthening public finance management and knowledge globally by increasing the adoption of accrual-based IPSASs? »

- Reconnaître que c'est une introduction utile à l'adoption des accruals

² Si on entend par période complémentaire la possibilité de passer des écritures au titre de la gestion qui s'achève pour tenir compte de la nécessité de « dénouer » les opérations en cours au moment où la gestion s'achève (transferts, centralisation, prise en compte des derniers mouvements sur les comptes bancaires passés à l'initiative des banques).

- Souligner le rôle d'accompagnement et de renforcement du contrôle de l'exécution du budget
- Évoquer les difficultés des pays qui se sont d'emblée engagés dans les "accruals"

Réponse à la deuxième question du document stratégique

« Of the three options identified in relation to the Cash Basis IPSAS, which would you recommend the IPSASB select? Please provide the rationale for your recommendation »

Trois options : 1° compléter, 2° laisser en l'état ou 3° retirer l'option cash

Proposer l'option 1° :

« Retain the Cash Basis IPSAS and complete the review project using existing IPSASB resources; would mean issuing an ED that addresses the Task Force's recommendations, analyzing responses and finalizing a revised Cash Basis IPSAS »

Pour le justifier :

- Rappeler l'utilité de certaines des recommandations de la task force (voir infra)
- Contester que l'on ne puisse pas étendre la norme au « modified cash » défini strictement
- Insister sur la valeur de certaines des encouraged disclosures pour préparer aux accruals
- Rechercher la simplification du langage

Malgré des réserves importants, commenter favorablement le principe d'un rapport de la task force et regretter qu'il n'ait jamais été pris en considération à partir d'une consultation publique ad hoc

Approche de principe trop restrictive :

« The Cash Basis IPSAS is an important component of a transitional "package" (**formulation malheureuse**) that includes Study 14 "Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities" and other IPSASB publications that outline the experience of individual jurisdictions as they transition to the accrual basis of financial reporting. »

Approche discutable sur le modified cash

« An IPSAS dealing with the modified cash or modified accrual basis should not be developed.

The IPSASB should join with other international and national organizations to develop guidance on what may be encompassed under the modified cash and modified accrual bases of financial reporting. Subject to the timing and process of development, such guidance it may be included in, or referenced by, future updates of Study 14. »

Une approche simple du « modified cash » peut être introduite comme une option dans le cash IPSAS sans créer une norme nouvelle .

Approche discutable sur la suppression de la partie 2 et le traitement des encouraged disclosures

Accord que certaines matières traitées en partie 2 rejoignent la partie 1 « Explanation in Part 2 dealing with such matters as “administered transactions” and “pass-through accounts” which directly support application of the cash basis requirements may well be relocated to Part 1 of the IPSAS »

□

Maintien d’une partie 2 consacrée aux encouraged disclosures préparant aux accruals
La proposition que « the IPSASB (should) consider developing and making available on its website together with the Cash Basis IPSAS, a checklist of the disclosures required by the Cash Basis IPSAS » ne paraît pas opérationnelle.

De même pour la proposition suivante : « the illustrative examples of additional encouraged disclosures currently included as appendices to Part 2 of the Cash Basis IPSAS, together with a listing of the accrual IPSASs that could usefully be considered by jurisdictions intending to disclose additional information about assets, liabilities, revenue and expenses in the cash (or modified cash) basis GPFs should be made available to interested parties through other mechanisms, including in subsequent updates of Study 14 if appropriate. »

Propositions dont la mise en œuvre est souhaitable

Clarification dans la présentation des opérations des « third parties » et des opérations des donateurs

« The IPSASB shall clarify the relationship between third party settlements and external assistance received in the form of goods and services, and the type and location of the disclosures to be made about each »

Effort de formation nécessaire

The IPSASB shall « continue to explore with IFAC Boards and Committees as appropriate, mechanisms to support education and training needs of developing economies, particularly as they relate to the design and implementation of data collection systems able to respond to the requirements of the Cash Basis IPSAS and the needs of other key stakeholders »

ANNEXE

Définitions

Dans les pays de droit coutumier qui ne reconnaissent pas de spécificité au droit public, la comptabilité publique dérive de la comptabilité privée, et, au sein de la comptabilité publique, la comptabilité budgétaire est issue de la comptabilité générale ; de façon générale on observe dans ces pays une assez grande osmose entre le secteur privé et public dans les professions de la comptabilité et de l'audit. Le Royaume-Uni est l'exemple de plus significatif de cette conception.

Dans les pays de droit écrit qui reconnaissent l'autonomie du droit public, la priorité était traditionnellement donnée à la comptabilité budgétaire ; il n'y avait pas historiquement de communauté professionnelle entre les comptables du secteur privé et les comptables publics ; ces derniers recevaient une formation spécifique propre où l'accent était mis sur leur appartenance à la fonction publique. C'était le cas historiquement en Espagne et en France. Mais cette situation a sensiblement évolué avec l'importance croissante accordée à la préparation des états financiers

Dans des pays de droit écrit qui à certains égards présentent un système juridique et financier intermédiaire avec les pays de droit coutumier, la comptabilité budgétaire est issue de la comptabilité générale.

Même si cette diversité culturelle et institutionnelle tend à s'effacer, les relations entre les deux comptabilités dans la séquence des réformes peuvent différer selon les pays. Mais quel que soit le système juridique, la bonne mise en œuvre d'un programme de réforme budgétaire suppose des progrès à la fois dans la présentation comptable des budgets et dans celle du reporting, en particulier à travers les états financiers. Il suppose aussi un passage clair de l'une à l'autre.

Avantages et exigences de la comptabilité en droits constatés

Les leçons de l'expérience semblent être au stade actuel les suivantes :

On observe en général une corrélation entre les progrès de la réforme budgétaire et l'adoption de la comptabilité en droits constatés. En revanche celle-ci n'est pas par elle-même une condition suffisante de la réforme

. L'expérience de la **France**, qui a récemment adopté ce système, permet d'évaluer les avantages qu'apporte le passage aux droits constatés :

1. une discipline dans l'évaluation des actifs qui permet une meilleure information sur la valeur du patrimoine ;
2. une aide à la gestion parce qu'il oblige à une meilleure connaissance des coûts.
3. une véritable transparence grâce à la production d'états financiers ;

En contrepartie, la comptabilité générale en droits constatés exige :

1. une bonne connaissance des principes et règles comptables et la capacité de les interpréter.

Il est donc préférable de ne la mettre en place que quand la comptabilité de caisse fonctionne bien et que les services qui l'appliquent ont acquis une compétence suffisante.

2. de la rigueur dans l'interprétation des principes :

Le secteur public n'est pas en soi protégé contre les dangers de la comptabilité « créative », voire des excès qui ont accompagné tous les scandales qui ont éclaté sur les marchés financiers développés. Le risque existe d'interprétations des normes qui faussent la réalité économique ou au moins tendent à la présenter d'une façon qui n'est pas objective.