

**La certification des états financiers consolidés du
gouvernement : la pratique du Government
Accountability Office (GAO, USA) et du National
Audit Office (NAO, U.K)**

تدقيق القوائم المالية الموحدة للحكومة : ممارسة مكتب المساءلة الحكومية
(الولايات المتحدة الأمريكية) والمكتب الوطني لمراجعة الحسابات (المملكة المتحدة)

Hamidi DAOUDI*

Ex. Magistrat du 1er groupe de la hors- hiérarchie,
Cour des comptes, Algérie
hamididaoudi31@gmail.com

Date de réception : 25/12/2025 Date d'admission : 29/12/2025 Date de publication : 30/12/2025

Résumé

La présente contribution ambitionne d'apporter des éclairages sur la manière dont deux institutions supérieures de contrôle des finances publiques les plus en vue, en l'occurrence le Government Accountability Office (GAO, USA) et le National Audit Office (NAO, UK), s'acquittent de leur mission de certification des comptes consolidés de leurs gouvernements respectifs. Les deux agences sont relativement proches dans leur façon de conduire l'audit. Elles s'appuient toutes les deux sur un cadre des exigences professionnelles très formalisé en vue d'obtenir des travaux de haute qualité nécessaire à leur audience.

La première partie de l'article traite de la rationalisation de l'audit à travers le développement du contrôle interne, de la méthode et des outils déployés pour conduire les investigations selon les standards

* Auteur correspondant

admis. Il brosse par ailleurs un tableau assez sombre sur la qualité de l'information financière véhiculée par les comptes publics plus particulièrement ceux de l'Etat fédéral tout en insistant sur le caractère insoutenable de la trajectoire budgétaire à long terme.

Quant aux développements de la deuxième partie, ils s'attachent à suggérer qu'en matière d'audit financier, le NAO s'aligne sur la pratique des cabinets d'audit dont il fait une source d'inspiration et un stimulant pour son mode de fonctionnement ainsi que pour sa politique de gestion de la qualité des audits. Le narratif suggéré traite des relations fonctionnelles de l'ISC avec le puissant et omniprésent *Comité des comptes publics* de la Chambre des Communes, de l'approche opérationnelle du contrôle et des fondements de l'opinion d'audit exprimée par le Contrôleur et Auditeur général (C&CG) sur la fiabilité des comptes examinés. Les constats d'une revue externe sur ces travaux d'audit montrent que la professionnalisation de ce contrôle est un processus qui doit être sans cesse questionné pour préserver sa crédibilité.

Mots clés

Institution supérieure de contrôle, certification des comptes publics consolidés, contrôle interne, normes d'audit, manuel d'audit, opinion d'audit, qualité des audits.

Summary

his contribution aims to shed light on how two of the most prominent supreme audit institutions, namely the Government Accountability Office (GAO, USA) and the National Audit Office (NAO, UK), carry out their mission of certifying the consolidated accounts of their respective governments. The two agencies are relatively similar in their approach to conducting audits. They both rely on a highly formalised framework of professional requirements in order to achieve the high quality of work required by their audience.

The first part of the article deals with the rationalisation of auditing through the development of internal control, the methods and tools

used to conduct investigations in accordance with accepted standards. It also paints a rather bleak picture of the quality of financial information conveyed by public accounts, particularly those of the federal government, while emphasising the unsustainable nature of the long-term budgetary trajectory.

As for the developments in the second part, they seek to suggest that, in terms of financial auditing, the NAO aligns itself with the practices of auditing firms, which it uses as a source of inspiration and a stimulus for its operating methods and its audit quality management strategy. The narrative suggested deals with the functional relations of the SAI with the powerful and omnipresent Public Accounts Committee of the House of Commons, the operational approach to control and the basis for the audit opinion expressed by the Comptroller and Auditor General (C&CG) on the reliability of the accounts examined. The findings of an external review of this audit work show that the professionalisation of this control is a process that must be constantly questioned in order to preserve its credibility.

Keywords

Supreme audit institution, certification of consolidated public accounts, internal control, auditing standards, audit manual, audit opinion, audit quality.

Introduction

Ce que le 1^{er} Congrès de l'Organisation Internationale des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (INTOSAI) a convenu de désigner sous le vocable d'organes supérieurs de contrôle, plus connus sous l'acronyme d'ISC¹, est un terme générique qui recouvre une diversité de modèles de ces agences avec un grand

1- Institutions supérieures de contrôle des finances publiques.

nombre de variantes que «*reflète la variété de leurs noms* » (J.M. Gaudemet, 1979). Cette communauté constitue, un ensemble très diversifié sur les plans institutionnel et professionnel.

De cet ensemble hétéroclite émergent les institutions managériales type Westminster (*Government Accountability Office – GAO, National Audit Office - NAO*) qui se distinguent des institutions collégiales constitutionnalistes ou latino –napoléoniennes (Cour des comptes, CdC) selon une typologie inspirée de la littérature spécialisée (S. Flizot, 2003). Le modèle Conseil, moins connu, courant en Asie, est proche du modèle Westminster car indépendant du gouvernement mais placé sous la mouvance du Parlement.

Dans ce vaste ensemble, les ISC américaine (GAO) et britannique (NAO) sont le plus souvent considérées comme des modèles de performance. Leur succès dépend de la qualité de leur expertise mais aussi de leur ancrage institutionnel. L'une comme l'autre sont perçues comme des «*source crédible d'informations indépendantes et objectives*»². Elles offrent, de ce point de vue, une déclinaison particulièrement heuristique de l'audit.

Les deux agences mettent en œuvre deux types d'audit : l'audit financier et l'audit de performance au sens des ISSAI³. Parallèlement à ces tâches, elles développent toutes les deux diverses autres activités de prospective, de conseil et d'assistance technique à l'administration publique pour mieux servir la société.

L'organe américain tire depuis longtemps sa notoriété de la démarche évaluative (*program analysis*) qui a un fort impact sur les

2- INTOSAI –P 12, La valeur et les avantages des Institutions supérieures de contrôle des finances publiques – faire la différence dans la vie des citoyens, INTOSAI, 2019.

3- Normes internationales des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, du cadre de l'INTOSAI des engagements professionnels (IFPP).

décisions budgétaires, manière de contribuer à la régulation du jeu des acteurs politiques en présence ⁴. En fait, sa «*boîte à outils d'audit*» est constituée par un assortiment de tâches diverses qui n'a pas d'équivalent ailleurs. Habituellement il est désigné comme «*organe de surveillance du Congrès*» ou encore «*gendarme du Congrès*». Certaines de ses productions sont uniques voire déroutantes pour un habitué des contrôles juridictionnels⁵. Les travaux sont orientés par un plan stratégique quinquennal (2022- 27) et conduits à partir d'un cadre de travail très formalisé.

L'agence britannique, pour sa part, est le plus souvent présentée comme un modèle des CdC anglo-saxonnes et nordiques. Elle entretient des relations très étroites avec le *Committee of Public Account* (PAC) de la Chambre des Communes. Pragmatique, elle est animée par le souci de montrer la voie à la société pour mieux dépenser les fonds publics et mieux se prémunir contre les risques émergents. L'audit *value for money* (VFM) est une activité phare de ses travaux. Son organisation est sans cesse «*stimulée par un discours permanent de se moderniser et de s'adapter pour survivre*» (J. L. de Brive, 2007) dans un

4- Elle est adoptée à partir de 1967 à la suite de la saisine de l'agence par le Congrès qui se posait alors la question de l'efficacité des programmes de lutte contre la pauvreté. Ce qui a permis au GAO d'enregistrer «*une avancée significative dans les méthodes et la portée des contrôles*» (D .Lamarque, 2006) . Contrairement aux autres ISC, le GAO ne s'embarrasse pas de discuter des objectifs du gouvernement fédéral . Cette expérience a inspiré d'autres ISC principalement en Europe alors que d'autres l'ont carrément ignoré jusqu'à présent en dépit de ses capacités cognitives, normatives et instrumentales . Voir à ce sujet H.DAOUDI : L'évaluation des politiques publiques et les institutions supérieures de contrôle des finances publiques, revue Idara numéro 45/2-2016 .

5- En 2023 , l'institution a publié un nouveau rapport sur la fusion nucléaire (*New GAO report focuses on fusion*).

environnement compétitif qui l'inspire par l'externalisation de certains de ses travaux.

Cependant, le positionnement institutionnel des deux agences ne produit pas nécessairement les mêmes effets. Certains auteurs n'hésitent pas à dire que l'agence américaine est plus efficace que son homologue britannique dans leurs rapports avec les utilisateurs des fonds publics. Cela tient au fait que la légitimité du GAO trouve sa source dans une Constitution écrite alors qu'au Royaume-Uni les relations entre l'Etat et les citoyens ne sont pas codifiées par un document écrit comparable. Il en résulte que *«les pouvoirs, les devoirs et la perception de soi du National Audit Office sont nettement plus faibles et plus changeants que ceux du Government Accountability Office»* (Simon D.Norton, Murphy Smith, 2008). L'agence britannique reste, cependant, une institution très influente auprès du Parlement, du gouvernement et de la société. Cette audience se reflète d'ailleurs par sa couverture médiatique de l'ordre de quelques 1.000 mentions par an.

En tout cas, les deux organes apparaissent tous les deux comme des leviers irremplaçables du pouvoir législatif qui s'appuie sur leur contrôle pour responsabiliser le gouvernement et donner sens au principe de reddition des comptes (*accountability*) qui est au cœur des démocraties américaine et britannique. Ce qui donne à leurs rapports d'audit une utilité rarement observée ailleurs. Ce positionnement s'est construit dans le temps, car l'un comme l'autre organe ont fini de s'émanciper du pouvoir Exécutif : en 1945 pour le GAO et en 1983 pour le NAO (A.Szafranski, 1997 ; R.Pellet, 1998)

Comme pour toutes les ISC transparentes, les deux agences n'échappent pas aux critiques mais sans remettre en cause leur

professionnalisme et leur crédibilité⁶. Pour y répondre, elles s'astreignent toutes les deux à justifier leur raison d'être.

Chaque année elles déclinent la qualité de leur management et de leur capacité à créer de la valeur publique (Mark Moore, 1995 ; Philippe Lorino, 1999)⁷ obéissant ainsi à la logique des systèmes de gestion de performance (D.Talbot et al. 2005). Pour ce faire, elles se fixent des objectifs mesurables couronnés par une évaluation systématique de leur performance. C'est à l'évidence une démarche qui tranche avec celle, très imparfaite, de la majorité des ISC qui consiste à afficher le nombre de préconisations mises en œuvre totalement ou partiellement par les organismes audités tout en restant muettes sur leur faisabilité et leur impact réel (D. Morin, 2012)⁸. Comme du reste leurs coûts pour la collectivité.

6- Le NAO se voit reprocher par ses détracteurs notamment sa procédure contradictoire « *clearance* » qui consiste à « *lisser ses critiques* ». Sa gestion financière a fait l'objet en 2007 de dénonciations médiatiques qui se sont traduites par une réforme de sa gouvernance. D'autres critiques se font entendre : certains rapports VFM sont jugés sans grande valeur car traitant de sujets sans importance tout en souffrant d'une pauvreté en matière d'analyse financière. Quant au GAO, les critiques portent généralement sur les conclusions de certains rapports (Robert.W .Kolb, 2025). L'agence doit apporter sans cesse la preuve de son utilité. Certains estiment que ses choix de contrôle sont plutôt orientés vers des administrations faciles à réformer et a tendance à opter pour des recommandations facilement réalisables qui sont d'ailleurs « *négociées* » avec leurs destinataires .

7- Voir à ce sujet notre contribution sur le sujet : H. Daoudi, Les institutions supérieures de contrôle des finances publiques et les principes de responsabilités et de transparence, Revue Idara N° 44/1-2016.

8- Le calcul économique que les deux agences adoptent recouvre les économies qu'elles font réaliser aux organismes contrôlés rapportées aux coûts de leur propre fonctionnement. Cette démarche est méconnue par un grand nombre d'ISC qui ont d'ailleurs découvert très tardivement l'idée même de suivi des recommandations. .

De surcroît, ces organes font partie du cercle très fermé des ISC qui ont investi assez tôt l'audit financier en vue d'apporter une caution à la qualité de l'information financière véhiculée par les comptes publics notamment ceux de l'Etat. Aux USA, le *Chief Financial Act de 1990* et le *Government Management Reform Act de 1994* introduisent la tenue de la comptabilité en droits constatés et la publication, à partir de l'année fiscale 1997, des états financiers par les départements ministériels et les agences fédérales selon le nouveau format comptable. Cette même loi de 1994 charge, par ailleurs, l'US General Accounting Office (GAO)⁹ d'émettre une opinion motivée sur la sincérité de ces comptes au regard du référentiel d'information financière applicable. Dans ce contexte bien particulier, l'audit porte sur deux types d'états financiers : ceux établis sur la base de la comptabilité d'exercice et ceux qui restituent la viabilité budgétaire à long terme (75 ans). Il s'agit de s'assurer que le gouvernement fédéral comptabilise correctement les opérations financières et qu'il dispose de la capacité budgétaire nécessaire pour faire face pleinement de ses obligations chaque fois que celles-ci deviennent exigibles.

Au Royaume-Uni, la comptabilité d'exercice est adoptée en 1995, soit cinq ans après les USA et la Nouvelle-Zélande. Contrairement à d'autres expériences, la loi de 2000 a posé le principe d'une certification graduelle: sont concernés d'abord les comptes individuels (ministères, agences exécutives), puis le compte consolidé du gouvernement central (*Central Government Account*) à partir des comptes individuels et enfin le compte consolidé du secteur public qui intègre les sociétés publiques (*Whole of government account, WGA*).

9- La dérive des dépenses aux USA est imputable, selon le GAO, notamment aux déficiences du système financier et comptable marqué par une qualité de l'information financière qui laisse à désirer, un contrôle interne inefficace. Cependant, l'engrangement effréné de déficits publics et leur corollaire l'endettement démesuré s'expliquent aussi par l'absence de volonté politique de freiner cette spirale de dégradation des finances publiques.

Ces états financiers consolidés regroupent plus de 10.000 comptes individuels. Ce périmètre comptable *«place le Royaume-Uni à l'avant-garde mondiale de la transparence budgétaire et de l'information financière du gouvernement»* (HM Treasury, 2023). Mais il constitue aussi une contrainte pour le NAO qui pré-affecte à cette mission obligatoire les $\frac{3}{4}$ de ses ressources financières.

A travers ce contrôle les deux agences s'assurent de la sincérité des comptes publics jugée essentielle pour le Parlement, le gouvernement et l'administration publique pour fonctionner de manière efficace et efficiente.

Cet objectif de qualité comptable semble être de plus en plus partagé par un grand nombre de pays. Les pratiques d'audit supérieur sont à leur tour renouvelées, dans le sillage de l'adoption de la comptabilité en droits constatés. Elles semblent converger vers un modèle d'audit inspiré de celui du secteur privé et fortement encadré par des normes internationales d'audit (ISA-IAASB ; ISSAI-INTOSA)¹⁰. Rares sont les ISC qui se sont frottées à cet exercice¹¹. Circonscrit au début à quelques pays de l'OCDE¹², il s'étend par la suite au-delà de cet espace, notamment aux *«institutions supérieures de contrôle en construction»* plus particulièrement celles à vocation juridictionnelle. Elles entraînent depuis leur création un lourd passif méthodologique, procédural (CEDH-Grande chambre, arrêt Martinie, 2006)¹³ et opérationnel touchant leur mission obligatoire d'apurement et de jugement des comptes de gestion avec de surcroît un vide

10- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAI)

11- USA, Nouvelle-zélande, Royaume-uni, Australie , Canada , France, UE.

12- Belgique, Suisse, Portugal, Japon

13- Daoudi H. La réforme des procédures de jugement des comptes publics par la juridiction financière, Revue Idara, vol.20, n°39, 2010.

Ouédrago (D). L'autonomisation des juridictions financières dans l'espace UEMOA. Thèse, université de Bordeaux IV, 2013.

jurisprudentiel. Situation qui reflète une «*illusion de contrôle*» (M.Power, 1997).¹⁴

Le présent article s'attache à restituer les pratiques de certification de comptes publics. Pour ce faire, il s'appuie sur les expériences concrètes de deux ISC (GAO ,NAO), proches l'une de l'autre, en mettant en perspective leur façon de s'acquitter de cette tâche. Un intérêt marqué est accordé à leurs «*boîtes à outils*» essentielles à cet exercice fortement normé. Pour tenter de répondre à cette préoccupation, les développements proposés sollicitent essentiellement des sources d'informations primaires à travers les rapports d'audit des deux producteurs d'opinion. La littérature de professionnels de l'audit supérieur des finances publiques est, au besoin, mise à contribution pour mieux rendre compte de l'approche des travaux en question et de ses difficultés qui ne sont pas de même nature pour les deux agences.

1. LE GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE

Après la première guerre mondiale les finances publiques fédérales sont confrontées, à des problèmes aigus de discipline budgétaire en raison notamment de «*procédures floues et empiriques*» (J. Bourdin, 2001). Les ordonnateurs agissent comme de «*petits Etats souverains*» (R.Bellescize, 2021) avec en prime une gestion budgétaire défectueuse (N.Tenzer, 1995). Pour instaurer plus de rigueur, le Congrès adopte la loi sur la comptabilité et le budget (*The Budget and Accounting Act ,1921*) qui jette les bases du droit budgétaire américain avec celle de 1974. Ces mesures clarifient les règles budgétaires à observer et les responsabilités des acteurs en présence. Le Président des Etats-Unis est alors chargé de préparer un projet de budget avec l'assistance de

14- Voir à ce sujet H.Daoudi, Les institutions de contrôle des finances publiques et les principes de responsabilité et de transparence, Revue Idara, N° 44 /1-2016.

l'Office du Management et du Budget (OMB) qu'il doit soumettre au Congrès pour approbation.

En outre, le Congrès renforce ses moyens de surveillance en s'efforçant de donner au principe d'*accountability* toute son effectivité. Il développe alors son expertise avec notamment le *Congressional Budget Office*, organisme chargé notamment des prévisions macro-économiques pour l'aider à mieux se prononcer sur les propositions budgétaires de l'Exécutif. Quant à l'exécution du budget voté, elle est placée sous le regard de l'US General Accounting Office (GAO) créé en 1921¹⁵. Le cycle budgétaire est ainsi étroitement encadré permettant au Congrès d'exercer pleinement son «*pouvoir de bourse*». Mais la procédure budgétaire demeure tout de même «*complexe, imprévisible*» (J.Jourdin, 2001) en raison de rivalités partisans comme le montre amplement l'actualité à travers le *shutdown*, paralysie budgétaire qui entraîne l'arrêt des activités jugées non essentielles¹⁶.

Dans le nouvel édifice le GAO est chargé d'enquêter sur «*la réception, le décaissement et l'utilisation des fonds publics*» en terme de régularité, tâche héritée du Trésor. Dans son rapport annuel de 1926 le Contrôleur général, John MC Carl, insiste sur l'importance de cette mission centrale : «*la question de savoir si la dépense est conforme à la loi est la principale fonction du GAO*».

15- L'ISC a adopté l'appellation qu'on lui connaît actuellement à partir de juillet 2004 au lieu de l' *U.S General Accounting Office* pour mieux rendre compte de l'évolution de son rôle et des transformations de l'audit public imprimées par les normalisateurs internationaux et les bonnes pratiques. Cependant, l'acronyme par lequel il est connu (GAO) est maintenu.

16- A partir de minuit de la journée du 30 septembre 2025, le GAO signale dans sa page Web que l'absence de crédits a entraîné le blocage de ses activités. La grande majorité de son personnel n'est pas autorisée à travailler. Au niveau national ce sont 750.000 fonctionnaires qui se trouvent dans cette situation de chômage forcé.

1.1 L'inefficacité du contrôle matériel

Dès sa création, le GAO s'attèle à procéder à des vérifications matérielles *a priori* et *a posteriori* des pièces justificatives des opérations financières (*vauchers*) en s'appuyant sur une armée de vérificateurs (1700 agents en 1921).

Les événements des années 1940 (*New Deal*, seconde guerre mondiale) font exploser la masse des liasses. Pour y faire face l'agence renforce ses effectifs qui croissent à 15.000 agents en 1945¹⁷ soit près de 10 fois plus (8,8) par apport à l'effectif initial.

La parade s'avère à la fois coûteuse et inefficace. Le cumul des pièces non vérifiées fait courir à l'agence le risque de paralysie. Le modèle d'audit en œuvre s'avère en fait inefficace¹⁸. La solution ne réside pas donc dans un surcroît de ressources mais dans les méthodes de travail qui sont à réinventer.

Cette impasse marque la fin du contrôle sur pièces et ouvre la voie à l'audit des systèmes. On doit cette rénovation notamment au nouveau Contrôleur général, L.C. Warren (1940-1954), le plus souvent dépeint comme un homme visionnaire et imaginatif¹⁹. Selon cet

17- Tous les chiffres de ce chapitre sont tirés d'une publication en ligne du GAO (2018) sur l'histoire de l'agence depuis sa création. On peut trouver également des informations similaires dans l'article de Don DRACH « *The General Accounting Office des Etats-Unis* », RFFP, n° 36 /1991 ainsi que dans l'article de D. Lamarque « *le système de contrôle supérieur des finances publiques aux Etats-Unis : le GAO*. Revue du trésor, n°11, novembre 2011.

18- En 1947 sont vérifiés quelques 490 millions de chèques, 92.000 comptes, 5 millions de titres de voyages, 1,5 million de contrats et 260 millions de chèques postaux. Aucun système de vérification ne peut survivre à ce portefeuille de comptes et à cette masse de matière contrôlable (publication en ligne du GAO, 2018).

19- Contrairement à son prédécesseur le nouveau Contrôleur général fait preuve de plus d'humilité et de sagesse. On lui doit cette phrase : « *Avant que je prenne la relève, on m'a dit que le GAO avait raison à 100%. C'était un peu*

Schumpétérien, le meilleur moyen de bien servir la Nation, c'est d'introduire des changements dans le mode de fonctionnement de l'agence.

La loi sur le budget et la comptabilité (*Budget and Accounting Act*, 1950) consacre cette rupture d'approche. Cet acte va « profondément modifier le rôle du GAO » (Don DRACH, 1991). Les responsabilités sont redistribuées entre l'ISC, le Trésor et les services financiers des agences exécutives. L'ISC est déchargée des vérifications de la rectitude comptable transférées aux agences fédérales qui sont tenues de se doter d'un système comptable régulé en interne par un dispositif de maîtrise des risques. Le contrôle des contrôleurs est posé par le *Budget and Accounting Procedures Act* de 1950. En 1981 la loi sur « l'intégrité des gestionnaires publics » (*Budget and Accounting Act*) va plus loin. Elle renforce ce dispositif en exigeant des services de l'administration publique de rendre compte de la conformité de leurs pratiques de gestion des risques aux normes de contrôle interne édictées par le Contrôleur général (*Livre vert*, cf infra). Ce qui va marquer une mutation du contrôle.

Cette réforme majeure a impacté les effectifs de vérificateurs de l'ISC qui sont drastiquement écrémés à hauteur de 2/3 de leur dernier niveau. Le contrôle intégré est alors adopté. La professionnalisation de l'audit est particulièrement engagée par Joseph Campbell (1954-1965) pour avoir formalisé le cadre de travail de l'ISC tout en faisant appel à des auditeurs plus qualifiés et mieux formés en interne..

1.2 La régulation interne du système de gestion financière

Cette logique de gestion des risques est confortée par la loi qui dote, à partir de 1978, les départements ministériels et les agences d'*Inspectors Generals* (IG) à qui sont reconnues de larges garanties d'indépendance. Aussi, leurs rapports sont destinés au Congrès. En

effrayant si c'était vrai . Après cinq années d'améliorations, je suis maintenant porté à penser que nous avons raison à 75% des cas» .

fait, ce corps d'inspecteurs est souvent l'objet de rivalités entre le Législateur et l'Exécutif, chaque partie cherchant à exercer à leur égard un droit de regard²⁰.

En dotant les ministères et les agences exécutives d'un dispositif de contrôle interne est posé le premier pare-feu des risques. Par la même occasion, est créé un environnement propice au contrôle externe supérieur qui va constituer le deuxième pare-feu de l'architecture générale du contrôle de la gestion publique. Les deux leviers de régulation se complètent. Leurs acteurs collaborent étroitement car partageant le même objectif d'une administration publique performante et responsable ²¹.

1.3 Les garanties d'indépendance des acteurs du contrôle interne

L'Exécutif compte plus d'une soixantaine d'IG. Outre les ministères, la plupart des agences sont dotées d'un bureau d'inspection générale qui au regard de leur statut de 1978, modifié, ont vocation d'agir comme de véritables instruments de contrôle interne. Leur indépendance est assurée par divers mécanismes. Pour une quarantaine d'entre elles, celles qui activent au niveau des ministères et celles considérées comme les plus importantes, la nomination de

20- Certains travaux comme ceux qui portent sur les politiques publiques constituent à l'évidence un sujet sensible politiquement dans la mesure où ils font l'objet d'une large diffusion publique. A plusieurs reprises, les IG ont manifesté leur intérêt de conduire de telles investigations mais en vain. L'Office of Management and Budget (OMB) a décliné cette demande gardant ainsi avec la Présidence, dont il est rattaché, un droit de regard non partagé sur la question avec les agences fédérales.

21- Pour les dispositifs de management des risques, dans leur présentation conceptuelle (COSO, INTOSAI) et leur mise en pratique dans certains contextes, voir notre contribution, H. Daoudi. La certification des comptes de l'Etat : le nouveau rôle de l'ISC, Revue Idara vol.16, n° 32, 2006.

leurs premiers responsables est du ressort du Président après approbation du Congrès. Leur révocation respecte les mêmes formes.

Elles collaborent étroitement avec le corps législatif qui est le débouché naturel de leurs rapports d'audit qui font l'objet d'une large publicité qui à la fois reflète et conforte leur indépendance.

Ces organes apportent une contribution appréciable à la certification des états financiers consolidés du gouvernement fédéral saluée par le Contrôleur général du GAO qui loue leur «*engagement et leur professionnalisme* » (Gene L. Dodaro, 2025).

1.4 Une culture professionnelle partagée par l'administration fédérale

Tous les acteurs de contrôle de la sphère publique fédérale partagent les mêmes outils professionnels dont la production est essentiellement à l'actif du GAO : le livre jaune ou *Yellow Book* (*Standards for Internal Control in the Federal Government*), le copieux et précieux manuel d'audit financier (FAM)²², le livre vert, le guide opérationnel de l'audit du contrôle interne, le manuel d'audit des systèmes d'information des administrations fédérales (*GAO's Federal Information Systems Controls Audit Manual, FISCAM*), le cadre de gestion des risques de fraude et de pratiques exemplaires.

Le but de cette démarche est de doter le secteur public d'un cadre de travail partagé et cohérent au service de la bonne gouvernance de la sphère publique.

Le strict respect des normes par les IG est assuré par plusieurs mécanismes : audits croisés, mutualisation des pratiques par le canal d'instances de coordination des inspections, travaux conjoints GAO/IG et exploitation de leurs audits par l'ISC²³.

22- Manuel constitué de 3 volumes (Vol.1 et 3 -2025 ; Vol.2 -2024).

23- Cette exploitation est organisée pour les travaux de certification des comptes individuels et des comptes consolidés de l'Etat fédéral . Ce qui permet, à cette occasion à l'ISC de se fonder une opinion sur la valeur

1.5 L'impasse de la certification des états financiers consolidés du gouvernement fédéral

Fait assez rare, la réforme du système financier public aux USA, comme en France, est d'origine parlementaire. Elle introduit notamment un nouveau modèle comptable fondé sur la comptabilité en droits constatés qui astreint les producteurs des comptes à l'obligation d'une information financière et comptable sincère. Le respect de cette exigence est placée sous la surveillance de 2 acteurs : les IG et le GAO. Les inspections consacrent quelques 30% de leurs ressources à cette tâche alors que l'ISC n'y alloue que 10%. Dans les deux cas, le secteur privé y contribue également. Une part appréciable des comptes est sous-traitée par les IG à des cabinets d'audit et de conseil. Le GAO en fait de même, occasionnellement, pour bénéficier de compétences qu'il ne dispose pas pour certains domaines.

Cette formalité de fiabilisation des comptes publics est un levier de responsabilisation et de transparence dans la mesure où *«les contribuables peuvent considérer les états financiers (...) et les audits sur ces états comme un instantané de la performance d'une agence et de l'utilisation des fonds publics. Ceci est similaire à la façon dont un investisseur peut analyser le rapport annuel d'une entreprise»* selon les termes du GAO.

a- Le cadre normatif de l'audit financier

i / Les GAGAS ou le livre jaune (Yellow Book)

L'audit financier est un exercice très étroitement encadré par des normes d'audit et des orientations décrites dans le livre jaune désignées sous l'appellation de normes gouvernementales généralement acceptées (*Generally Accepted Government Auditing Standards* GAGAS). L'objectif de ce cadre, est d'obtenir des travaux d'audit de haute qualité pour renforcer la responsabilité et la

professionnelle des audits devant servir à alimenter ses travaux de certification.

transparence au sein de la sphère publique. Les exigences qui y sont décrites sont relatives aux responsabilités de la direction chargée de l'organisation de l'audit, au mode de conduite des missions, aux qualifications professionnelles des auditeurs, aux valeurs éthiques et à la gestion de la qualité des travaux. Un large spectre d'acteurs (07) agissant dans la sphère publique peuvent recourir à ces normes qui sont un outil essentiel à la crédibilité des audits dans le milieu gouvernemental. Les ISC étrangères, de type monocratique, peuvent également solliciter ce référentiel (chap. 1. 12).

Le recueil n'est pas conçu comme guide opérationnel mais comme une matrice de principes généraux qui édictent des exigences professionnelles²⁴.

Le document comporte 8 chapitres dont un (6) spécialement dédié à l'audit financier pour lequel des exigences supplémentaires sont énoncées en plus de celles de l'AICPA (SAS)²⁵. Toutefois, les énoncés d'autres chapitres (1 à 5) s'appliquent également à cet audit car communs à toutes les formes de contrôles²⁶.

24- Publié depuis 1972, il vient de faire l'objet d'une nouvelle procédure de mise à jour (2024) de la version de 2018 . Il rentre en vigueur notamment pour les audits financiers pour les exercices qui prennent effet à partir du 15 décembre 2025.

25- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ; *Statements on Auditing Standards (SAS)*.

26- Ces chapitres traitent respectivement des fondements et des principes d'application des normes où sont déclinés le concept de reddition des comptes et ses effets sur l'information financière, les formes d'audit notamment (chap.1) ; des exigences générales portant sur le respect des normes notamment les relations entre GAGAS et les autres normes, la déclaration de conformité à GAGAS (chap.2) ; les exigences éthiques (chap.3) ; la compétence et la formation professionnelle continue (chap.4) ; la revue de la qualité des missions et l'évaluation par les pairs (chap. 5.)

- La mission d’audit doit être confiée à des auditeurs «*qui possèdent collectivement des compétences*» acquises par la formation et l’expérience. Les contours de cette notion de compétence y sont décrits (4.02 à 4. 15). Elle contribue à déterminer les aptitudes au jugement professionnel (3.110), attitude intellectuelle complexe qui s’exprime par le scepticisme. Ce comportement consiste à prendre du recul sur chaque information de la direction, à ne rien prendre comme argent comptant (Groverman, 1995) tout en faisant preuve de bon sens en s’appuyant sur les acquis de l’expérience pour ne pas paralyser la mission ;
- L’application des normes professionnelle s’impose aux organismes d’audits et aux auditeurs. Le manuel distingue les *exigences inconditionnelles* (doit) et les *exigences présumées obligatoires* (devrait) qui s’imposent sauf dans des situations particulières qui sont précisées par le cadre (2.03, 2.04 et 2.08) ;
- Des dispositifs sont prévus pour s’assurer du respect des normes à travers la déclaration de l’auditeur qui doit explicitement indiquer dans quelle mesure ses travaux sont en conformité avec les GAGAS (paragraphe 2.17). Toute liberté prise par rapport au référentiel en question doit être soigneusement documentée, ses effets sur l’audit décrits en cas de difficultés objectives : limitation de l’étendue de l’audit, restrictions à l’accès de l’information ou en raison d’autres facteurs (chapitre 6.32) ;
- S’agissant de l’audit financier proprement dit, de longs développements sont consacrés au contrôle interne (paragraphe 4.39 à 6.49). Important dans un environnement public, ce contrôle peut comporter des investigations non nécessaires dans le secteur privé. L’auditeur doit rendre compte de l’efficacité de ses composantes plus particulièrement celles qui impactent les objectifs de la mission. Cette évaluation doit décrire ses déficiences au regard des pratiques de gaspillages ou d’abus, notions subjectives que les rédacteurs du livre prennent soin d’ expliciter en indiquant par ailleurs comment les traiter (6.20) ;

- La méthode d’audit doit être soigneusement et clairement exposée par l’auditeur dans son rapport ou dans un document séparé par lequel il doit s’attacher à faire une description des tests effectués et une évaluation de leur efficacité pour obtenir des éléments «*probants, suffisants et appropriés*» (6.42) ;
- Les GAGAS se prononcent sur le principe de coopération entre les auditeurs agissant dans un environnement gouvernemental. Par le fait même que ces vérificateurs partagent le même objectif professionnel, faculté leur est alors laissée d’ utiliser le travail d’autrui en vue d’ éviter la duplication des efforts et des coûts inutiles pour la mission (6.35).

La dernière et récente révision des normes²⁷ porte sur le chapitre 5 (paragraphes 5.01 à 5.59) qui traite du contrôle de la qualité et examen par les pairs. La norme nouvelle expose les procédures d’évaluation des risques, renforce par ailleurs la surveillance du dispositif et son applicabilité par des organismes d’audit de différentes envergures. Sont apportés également des enrichissements, sous forme de lignes directrices, aux aspects jugés importants de l’audit financier (chapitre 6). Cette mise à jour postule de passer du concept de «*contrôle de la qualité*» à celui de «*la gestion de la qualité*» élargie à la revue de la qualité des missions d’audit. Les nouvelles prescriptions et processus sont présentés comme une approche plus moderne et plus productive car plus réactive et fondée sur les risques.

La procédure d’actualisation du cadre normatif est conduite selon les bonnes pratiques. Sont sollicités des commentaires publics par exposé-sondage. Ce qui est de nature à rehausser à la fois sa valeur technique et corrélativement sa crédibilité. Elle est conduite par un *Conseil consultatif*, désigné par le Contrôleur général, qui est chargé de se prononcer sur les modifications proposées par le GAO sans préjudice des changements qu’il estime lui-même nécessaires. Sa

27- Government Auditing Standards 2024 Revision, GAO-24-106786, Publié en février 2024, rapport de 260 pages.

composante est plurielle : professionnels et experts issus de différents niveaux de l'administration fédérale, du secteur privé et du milieu académique.

ii / Le manuel d'audit financier (FAM, 2023)

Le contrôle des états financiers s'appuie, sur le plan opérationnel, sur un volumineux manuel de 3 volumes (1272 pages) élaboré par le GAO conjointement avec le *Conseil des inspecteurs généraux pour l'intégrité et l'efficacité* (CIGIE)²⁸. Le document décline une méthodologie, des procédures et des outils à mettre en œuvre pour conduire de manière appropriée les travaux d'audit financier.

i / Le volume 1 traite de la méthodologie d'audit. Il en donne une vue d'ensemble. Organisée en phases, il distingue :

- La phase de planification de l'audit (*planning phase*) ;
- La phase d'évaluation du contrôle interne (*internal control phase*) ;
- La phase de tests (*testing phase*) et ;
- la phase de production du rapport d'audit (*reporting phase*).

ii/ Le volume 2 expose le mode opératoire pour obtenir une mise en œuvre efficace et conforme aux énoncés de la méthode notamment lorsqu'il s'agit d'utiliser le travail d'autres auditeurs et spécialistes (économistes, statisticiens, cabinets d'audits indépendants, inspecteurs généraux, auditeurs internes, ...).

iii / Le volume 3 restitue la liste des contrôles pour les rapports financiers fédéraux mise à jour en 2022.. Le but étant d'aider les entités fédérales à préparer leurs comptes conformément aux normes comptables en vigueur et aux directives et orientations du Trésor et de l'OMB qui y sont jointes. Cependant, cette liste ne fait pas autorité.

28- *Council of the Inspectors general on Integrity and Efficiency*

b- Des audits aux résultats frustrants

Depuis les premiers audits financiers (1997) jusqu'aux récents (2024) publiés en janvier 2025, l'ISC affiche un refus de certifier : elle estime qu'elle n'est pas en mesure d'exprimer une opinion sur les états financiers consolidés du gouvernement fédéral en raison d'anomalies «*graves et persistantes*» (Gene.L.Dorado, 2025) qui entâchent la qualité de l'information financière produite par le gouvernement fédéral. Chaque année elle dépeint une situation comptable peu enviable, voire «*un tableau noir*»²⁹ quant à la tenue de la comptabilité fédérale confrontée à un «*défi considérable*»³⁰ au regard de l'étendue et de la complexité de la structure gouvernementale, des enjeux budgétaires et patrimoniaux en cause et des exigences techniques et normatives du nouveau moule comptable.

L'institution de contrôle, contrairement à une pratique courante, se saisit de deux états financiers distincts : les états financiers basés sur la comptabilité d'exercice et les états financiers de durabilité qui restituent les recettes et les dépenses projetées dans le long terme pour en dégager les déficits probables. Ces mêmes projections distinguent les états financiers du gouvernement fédéral dans son ensemble et les états financiers spécifiques dédiés aux programmes d'assurance sociale. Ces comptes sont contenus dans le rapport financier annuel du gouvernement fédéral qui restitue la situation d'ensemble des ses actifs, passifs, revenus, coûts et durabilité des finances publiques. Le Contrôleur général examine ces divers comptes et exprime son opinion dans un chapitre distinct (chapitre 5) de ce même rapport financier. Une fois son avis formé et documenté, il le porte à la connaissance du

29- Terme du GAO, Revue internationale de la vérification des comptes publics, Avril 1999, Vol. 26, n°02.

30- Revue internationale de la vérification des comptes publics, op. cité.

Président et aux premiers responsables des deux chambres du Congrès³¹.

Pour les comptes consolidés 2024/23, le certificateur estime être confronté à une impossibilité d'obtenir des éléments suffisants, probants et appropriés pour fonder son opinion sur leur qualité. Sont invoquées des déficiences du contrôle interne y compris informatique et d'autres limitations touchant notamment à l'étendue des travaux de vérification. Le certificateur estime que ces déficiences sont un obstacle pour que l'administration rende compte correctement de son actif, de son passif et de ses coûts. Elles limitent en outre sa capacité à protéger ses actifs et à présenter une information financière conforme aux règles applicables.

Parmi les obstacles soulevés, trois sont jugés majeurs (Gene L.Dorado ; R.Dacey, 2025) :

i / La qualité de l'information financière particulièrement celle du département à la défense (DOD) connaît «*des problèmes (...) graves, généralisés et de longue date*» (GAO, 2022) qui persistent encore pour les derniers comptes examinés. Est en cause un contrôle interne déficient couplé à des «*milliers de constatations d'audit*» (GAO, 2025). Le ministère en question a toujours éprouvé des difficultés pour obtenir une opinion sur ses comptes individuels. L'ISC estime que les immobilisations corporelles et les stocks notamment ne sont pas comptabilisés d'une manière correcte en raison de l'état de son système d'information.

Compte tenu du poids budgétaire de cette structure gouvernementale (17% du budget fédéral de 7,4 billions de \$ en 2024), de l'importance de ses transactions, de l'étendue et de la consistance de ses actifs physiques, l'impact sur les états financiers consolidés est très significatif. Il détermine l'issue même de l'audit au niveau fédéral.

31- Communication GAO 441 G St N.W, janvier 2025.

ii / Le manque de soins apportés à la préparation des états financiers consolidés qui comportent des incertitudes sur les soldes des divers fonds du DOD avec ceux du Trésor, à l'absence de cohérence comptable entre les états financiers consolidés avec ceux d'autres comptabilités individuelles, aux problèmes de conformité aux principes comptables communément admis et à un manque de garantie quant à l'exactitude des informations de certains postes comptables sur lesquels l'auditeur estime ne pas pouvoir s'y prononcer car insuffisamment étayés³² ;

iii / une comptabilisation insatisfaisante des transactions intergouvernementales, entre les agences fédérales, qui enregistrent par ailleurs des dépenses irrégulières et des fraudes qui entâchent chaque année la gestion financière publique à une grande échelle³³. Ce qui est révélateur de l'inefficacité du dispositif de maîtrise des risques. Le gouvernement fédéral estime, pour l'exercice 2024, le préjudice de l'espèce à 162 milliards de dollars contre 236 milliards de \$ pour l'exercice précédent, recul imputable à la contraction ou à l'achèvement de certains programmes (de Covid 19 particulièrement). En 2024, 12 agences fédérales sur 24, font état de vulnérabilités de leurs systèmes d'information ;

iv / Le Contrôleur général estime en outre que l'ampleur réelle des opérations manquant de rectitude y compris les fraudes n'est pas correctement cernée par l'administration fédérale qui n'est pas en

32- Pour la consolidation des états financiers du gouvernement fédéral, le Trésor et l'OMB dépendent des informations des entités fédérales .Le certificateur constate dans son rapport (page 215) que ces agences ne sont pas toujours en mesure de fournir des déclarations adéquates.

33- Les décaissements qui ne sont pas justifiés pour être consenties ou dont la liquidation est entachée d'erreurs s'élèveraient à 175 milliards \$ en 2019, 206 milliards \$ en 2020 et 281 milliards \$ en 2021. Article blog ,11 mars 2025 – GAO.

capacité de garantir qu'à l'avenir ces déviations soient maîtrisées ou pour le moins réduites par des réponses appropriées³⁴ ;

v / De plus, certains passifs notamment environnementaux ne sont pas estimés correctement ou étayés suffisamment. Il en est de même de certaines opérations financières touchant aux prêts de la SBA³⁵ et du ministère de l'éducation dont les valeurs sont entourées d'incertitudes.

vi / En outre, l'agence soulève des réserves sur la fiabilité des informations historiques ayant servi aux projections budgétaires à long terme comme sur les réductions prévues et réalisées de la croissance des coûts des soins de santé. Elle tire en tout cas la conclusion que les fonds fiduciaires combinés cesseraient d'être en capacité de continuer à délivrer l'intégralité des prestations prévues (83% en 2035, 73% en 2098).

vii / Enfin, comme pour les audits précédents, le GAO insiste sur les risques liés à la trajectoire budgétaire à long terme du gouvernement fédéral. Compte tenu de l'importance du sujet, chaque année l'ISC dresse un rapport annuel spécial sur la santé budgétaire du pays³⁶.

Les projections du rapport financier indiquent que le ratio dette publique / PIB actuel (98% en 2024) croîtra (106% en 2028) pour représenter plus de 5 fois (535 %) le poids de l'économie à la fin de la période de projection (2099). La dette publique augmente plus que la croissance de l'économie. La politique budgétaire à long terme est ainsi insoutenable. Cette contre-performance s'explique principalement par les coûts des programmes de santé et de retraite que génèrent

34- L'annexe 2 du rapport d'audit expose en détail ces faiblesses et indique leurs incidences sur la qualité des états financiers du gouvernement fédéral.

35- Small Business Administration, agence fédérale chargée d'apporter une assistance multiforme aux petites entreprises.

36- New Federal « Fiscal Health » Report : Timely Action Needed Now to Prevent Default Long-term Fiscal Plan Also Needed, 7^{ème} rapport annuel, 2023.

notamment le vieillissement de la population et le renchérissement prévu des soins de santé. Les intérêts de la dette sont aussi un fardeau non négligeable. Les estimations les situent à 881,7 milliards de dollars en 2024 plus que les dépenses de la défense et de Medicare.

Plus les inflexions budgétaires tardent à être décidées plus le coût des réformes sera lourd pour préserver le ratio dette publique /PIB cible (2024). L'ISC prend soin d'exposer une stratégie de traitement de la situation en cause en indiquant des pistes d'action de redressement à l'adresse du Congrès et de l'administration fédérale. L'actualité montre que ces préconisations restent un vœu pieux.

Le refus de délivrer une opinion sur les états financiers consolidés du gouvernement fédéral est une situation unique en son genre au regard des expériences des ISC qui s'acquittent de ce mandat³⁷. Le certificateur y recourt sans négliger les difficultés du producteur des comptes, de ses engagements et de l'appréciation des réponses apportées (S.Flizot, 2008).

Des mesures sont régulièrement initiées plus particulièrement par le Trésor pour que les comptes soient préparés avec le soin requis parmi lesquelles :

i / les réformes financières notamment la promulgation de la loi sur les directeurs financiers (CFO, Act) de 1990 et le *Federal Financial*

37 - Cette question des suites aux préconisations de l'ISC est courante. Le premier président de la Cour des comptes française, P. Moscovici , a proféré des menaces de ne plus certifier les comptes de l'Etat en raison de l'absence de suites aux recommandations sanctionnant l'acte de certification des comptes de l'Etat : « *j'imagine la situation d'une entreprise* » où le commissaire aux comptes « *certifierait les comptes avec de fortes réserves ou ne les certifierait pas où le conseil d'administration dirait on s'en fiche* » . Selon lui « *l'Etat fait ça, la sécurité sociale fait ça* ».Devant ce blocage, le certificateur n'a pas manqué alors d'exprimer haut et fort sa » *très mauvaise humeur* », avril 2025 .

Management Improvement Act de 1996 (FFMA) sur la qualité des informations financières des agences fédérales ;

ii / la publication de nouvelles exigences applicables aux comptes individuels des agences fédérales pour mieux comptabiliser les transactions entre les agences (GAO, 2022) ;

ii / le renforcement du dispositif de contrôle interne par le GAO à travers la révision du livre vert³⁸ lancée en 2024 en vue de permettre aux agences fédérales de mieux maîtriser les risques (fraudes, paiements irréguliers, sécurité de l'information)³⁹ qui a, par ailleurs, saisi le Congrès de propositions de lois couvrant un large éventail de domaines (8) pour une meilleure qualité de la gestion financière mais qui sont restées sans suites ;

iv / le recours à un effort financier important (près de 1 milliards de \$) de la part du DOD pour renforcer les capacités de son dispositif de gestion financière dont 181 millions consacrés aux honoraires des auditeurs indépendants. Cette mesure vise à disposer «*de données plus précises (qui) aident à prendre des décisions plus précises*» (M.Norquist, 2018).

Au regard du tableau peu reluisant dressé par le GAO sur les comptes de 1998, le Président des USA est intervenu pour demander aux organismes défaillants d'entreprendre des mesures de redressement pour tendre vers une information financière fiable.⁴⁰ Les tenants des comptes, font preuve d'une certaine réactivité pour se

38- *Standards for Internal Control in the Federal Government*, GAO -25-107721, 2025 ;

39- L'OMB qui est une structure spécialisée à vocation interministérielle dispose pour sa part d'un organe l'*Office of Federal Financial Management* qui édicte lui aussi des normes sur la fonction comptable à l'endroit notamment des agences à partir du livret jaune du GAO.

40- Revue internationale de la vérification des comptes publics, Avril 1999, Vol.26, n° 02.

conformer aux bonnes pratiques comptables. Des résultats concrets sont obtenus : au niveau des agences fédérales 18 de ces entités sur 24 relevant de la loi de 1990 (*CFO, Act*) ont pu accéder à une opinion non modifiée (sans réserve) sur leurs états financiers de 2024 alors qu'elles n'étaient que 6 en 1997. Des avancées sont également constatées par certains ministères dont les comptes sont certifiés sans réserve. En outre, le fastidieux processus de consolidation des états financiers du gouvernement fédéral marque aussi des progrès. Cependant, le certificateur tout en prenant acte de ces améliorations estime que la réponse apportée est dans son ensemble insuffisante : *«il reste beaucoup à faire pour améliorer la qualité de l'information financière et que le gouvernement reste confronté à une trajectoire budgétaire insoutenable à long terme»* (GAO, 2025)⁴¹.

La gravité et la complexité des déficiences en cause, leur ampleur et leur stratification dans le temps limite, à l'évidence, le rythme et la suffisance des redressements attendus qui doivent s'inscrire nécessairement dans une perspective de longue durée. Le DOD à qui s'adresse les plus importantes recommandations du GAO reconnaît qu'il lui faudra du temps pour pouvoir prétendre à une opinion sans réserve (GAO, 2022 ; 2025).

2. LE NATIONAL AUDIT OFFICE

Au Royaume –Uni, le contrôle des finances publiques marque au début des années 1980 une rupture avec le modèle antérieur fondé sur *«l'Exchequer and Audit Department»* (1866) à l'origine de la fonction de Contrôleur et auditeur général (C&AG) chargé alors de contrôler les comptes des ministères.

Le dispositif de contrôle glisse, avec le *National Audit Act* (1983), de *l'Exchequer* au *Public Accounts Committee* (PA C) de la Chambre des

41- Pour l'audit des comptes de l'exercice 2022, le GAO formule 5 nouvelles recommandations qui s'ajoutent aux 9 autres en suspens au titre des exercices antérieurs.

Communes. Il institue le NAO placé sous l'autorité du C&AG élevé au rang «*d'officier*» de la Chambre, statut confirmé par une loi de 2011, tout en lui reconnaissant tous les pouvoirs discrétionnaires nécessaires au management de son organisation placée depuis une dizaine d'année sous la surveillance d'un Conseil d'administration. Il est redevable directement envers le Parlement par le canal de son prestigieux et puissant Comité permanent spécialisé des comptes publics (PAC) dont l'acte de naissance remonte à 1861 sur initiative du Chancelier de l'*Echiquier* de l'époque, William Gladstone. Ses propositions d'audit inspirent le programme de contrôle de l'ISC dont le C & AG doit en tenir compte.

Au cours des années 1960 à 1980 les partisans de la réforme de l'audit de l'Etat insistent sur l'idée de proximité du NAO avec le Parlement et non sur celle plus traditionnelle d'indépendance. Ils plaident pour le renforcement des pouvoirs de la Chambre des communes pour demander des comptes à l'Exécutif. Le concept de liberté au Royaume –Uni se trouverait renforcé au bénéfice de la démocratie : *«le lien entre l'auditeur et le Parlement dépend d'un concept particulier de liberté et le relie à la littérature plus large sur la place de l'audit dans une société démocratique»* (L.Ferry, H.Middley, 2021). Le plaidoyer est simple mais porteur : la responsabilité dans la sphère publique invite ceux qui sont dépositaires d'un pouvoir financier à rendre des comptes aux citoyens (Mulgan, 2002. Bovens, 2007). Ce qui exige de les soumettre à la reddition des comptes. Les auditeurs de l'Etat sont investis de cette mission de contrôle essentielle à la démocratie. Mais c'est le Parlement qui a la légitimité et le pouvoir de décider des suites de leurs investigations. L'esprit de cet argumentaire impacte le *National Audit Act (1983)*.

2.1. Des méthodes de travail très encadrées

Le trait dominant du NAO est certainement sa culture professionnelle marquée par une discipline du travail collective et hiérarchisée qui s'accommode mal avec les initiatives individuelles.

L'idée d'équipe dans tout ce qui est entrepris est prégnante de son organisation. Se dégage, par ailleurs, un souci et une discipline pour le respect des normes et des procédures d'audit *«laissant peu de place à l'initiative et à la personnalité du vérificateur»*. Cet encadrement des travaux est adapté à chaque forme d'audit qui est très largement inspiré par le secteur privé particulièrement pour les audits financiers.

Le cadre juridique de l'agence (loi de 1983) comporte peu de règles contraignantes contrairement aux agences d'inspiration napoléoniennes. L'ISC a en actif un capital professionnel accumulé au fil du temps qui lui offre les ressources nécessaires pour organiser son action et agir efficacement (J.L Beaux de Brive, 2007). Sa culture d'audit est également forgée par ce qui se dégage des conventions, de la production interne de bonnes pratiques, de l'externalisation et plus généralement de l'ouverture à son environnement professionnel.

Les pratiques hiérarchisées de la révision comptable sont adoptées et mises en œuvre par des profils spécialement formés pour acquérir la qualification d'experts comptables renforcée par l'apprentissage qui s'acquiert par l'expérience en vue de faire hisser les auditeurs au stade de professionnels de l'audit financier.

La manière de conduire l'audit est documentée et clairement exposée dans des brochures techniques. Elles rappellent le cadre juridique applicable et cherchent à faire en sorte que les auditeurs puissent être efficaces sur le plan opérationnel pour mieux répondre aux objectifs de la mission. Y est décrit le cheminement logique que doit suivre l'auditeur pour chaque type de contrôle. Les énoncés s'imposent à l'auditeur en prenant la tonalité d'une directive sur ce qu'on doit faire (objet) et la façon de le faire (méthode). On ne s'embarrasse pas de s'attarder sur le détail quand cela est nécessaire.

Ce qui distingue le NAO des autres organes supérieurs de contrôle c'est bien l'environnement immédiat de son contrôle. En effet, les travaux d'audit financier sont appuyés par une équipe de support

formée de spécialistes (*Financial Support Team, FAST*) qui ont la charge d'encadrer par des conseillers les équipes opérationnelles pour qu'elles conduisent les audits financiers selon les exigences professionnelles attendues. Ce support (*FAST*) est conçu par ailleurs comme un foyer d'expertise et de pédagogie chargé de veiller sur la mise à jour des outils de contrôle (guides, normes) et au besoin réunir les conditions de leur bonne appropriation (formation).

La seconde spécificité de l'agence porte sur le mode d'allocation des ressources qui s'inspire du modèle de budget de cabinet d'audit et de conseil. L'évaluation des ressources se fait à partir d'un processus de programmation à 2 étapes : i / une première ébauche se fait à travers les propositions de programme par la division qui comprend notamment les audits financiers assortis de leur budget par mission de certification et ii / une fois validées ces propositions sont reprises par le plan opérationnel dont les données sont saisies dans le système de gestion informatisé des ressources : jours /hommes disponibles valorisés, facturés, recettes, frais généraux... Le système intègre les hypothèses de recrutement et de consultation au vu d'un certain nombre de considérations qui ne se limitent pas uniquement au déficit d'effectifs. Les décisions d'affectation des ressources sont hebdomadaires. Des mécanismes d'arbitrage sont prévues en cas de conflit entre deux équipes d'audit à partir de critères prédéterminés.

La troisième spécificité réside dans le recours à l'expertise externe pour les travaux d'audit financier notamment. En effet, l'agence est très ouverte sur son milieu professionnel. La sous-traitance, pour toute forme d'audit confondue, peut représenter jusqu'à 20% du budget de l'agence (Patrick Dunleavy, Chistopher Gilson, Simon Bastow, Jeane Tinkler, 2009 ; Lonsdale, 2008).

Ce recours à l'expertise externe peut prendre la forme d'un partenariat par lequel est confié au cabinet d'audit une partie ou un aspect donné des états financiers à certifier ou encore porter sur le

compte en entier. La formule permet d'accéder à de bonnes pratiques, de s'imprégner d'une expérience et d'un savoir-faire porteurs de plus-value pour les auditeurs de l'IC, de comparer les méthodes pour au besoin s'en inspirer et envisager le changement dans de meilleures conditions. Cette ouverture est minutieusement discutée entre les parties, rigoureusement formalisée pour la clarté des relations bilatérales.

La politique de qualité des audits financiers fait intervenir des procédures souvent revisitées où coexistent des révisions internes (revues «à chaud» notamment) et des révisions externes *ex post*.

i/ La revue «à chaud» est une procédure qu'on retrouve en principe au niveau de toutes les ISC. C'est un contrôle hiérarchisé organisé en cours d'exécution de l'audit. Chaque travail de l'auditeur est soumis à une révision d'un autre auditeur d'un échelon plus élevé généralement le manager. Le réviseur apostille chaque feuillet de travail et suscite au besoin des clarifications de son auteur. L'ultime révision du dossier fait intervenir le directeur d'audit ou le directeur associé qui veille sur la qualité d'ensemble du travail. A cette étape, de nouveaux allers-retours du dossier avec les échelons inférieurs peuvent avoir lieu jusqu'à ce que la procédure donne entière satisfaction à la hiérarchie.

Ces procédures se prolongent par la revue par les pairs internes. Dans ce cas de figure, la supervision est conduite par l'équipe d'audit financier du risque et de la conformité en charge d'un programme de gestion de la qualité sous la surveillance de directeurs d'audit indépendants. Les examens portent sur un échantillon d'audits clôturés. Chaque audit est noté sur une échelle à 4 niveaux⁴².

42- Les 4 niveaux de qualité recouvrent : les audits conformes, les audits nécessitant des améliorations limitées, les audits à améliorations requises et les audits à améliorations significatives. Les deux premiers sont jugées acceptables alors que les deux autres nécessitent des améliorations parfois significatives.

Un mécanisme particulier est réservé aux situations jugées à risques élevés ou touchant un domaine à sensibilité particulière (M.Portal, 2011).

ii / L'agence a jugé bon de développer ce qu'on pourrait appeler une évaluation participative de ses travaux. En effet, elle a instauré en 2023 un cadre de discussion avec les présidents des comités d'audit des entités sous sa juridiction pour recueillir leur avis sur la qualité des audits de leurs comptes financiers.

iii / A ces procédures s'ajoute la supervision externe. Elle met en jeu un acteur qui se distingue par la qualité de son expertise et son extériorité par rapport à l'agence. En 2023/24, cette évaluation est confiée au *financial Reporting Council* (FRC) chargée de passer en revue un lot d'audits individuels et la politique de la qualité qui président à leur conduite. L'objectif de cette supervision est de s'assurer, à partir d'un échantillon de dossiers clos, que l'ISC fait des normes internationales d'audit et du manuel d'audit financier une saine application. Les conclusions de ces investigations sont accessibles au public⁴³. Comme le sont, plus généralement, les constats dressés sur le dispositif de gestion de la qualité restitués par le rapport annuel de transparence de l'agence⁴⁴ et le rapport de l'équipe du FRC (AQR).⁴⁵

2.2. La certification des états financiers consolidés

a. Approche de l'audit financier et outils mis en œuvre

L'audit financier est un exercice fortement normé, encadré. Il est basé sur des standards qui, en règle générale, sont les normes

43- National Audit Office 2022/23, Audit quality Inspection, Financial Report Council, février 2024.

44- Transparency Report 2023/24, NAO juillet 2024. Pour les audits financiers voir chapitre 4 pour la description du cadre

45- Se reporter à l'annexe 1 du rapport du superviseur : résultats du contrôle interne de la qualité d'audit, p.22/23, FRC, février 2024.

internationales d'audit de l'*International Auditing and Assurance standards Board* (IAASB) de la fédération internationale des experts comptables (IFAC) ou les ISSAI de l'INTOSAI avec toutefois des exceptions qui sont certes assez rares (GAO, AOG, Cour des comptes européenne). Le NAO quant à lui applique les ISA adaptés par le *UK Auditing Practices Board* organe du FRC.

Quant au cadre des travaux, il est commun à toutes les ISC avec quelques nuances qui ne remettent pas en cause la logique d'ensemble de la démarche. L'agence britannique adopte ces lignes directrices pour guider son processus d'audit :

- La prise de connaissance de l'entité et de son environnement, analyse des risques ;
- La conception des procédures d'audit ;
- La mise en œuvre des procédures d'audit ;
- L'évaluation de résultats ;
- La formation de l'opinion d'audit.

Toutes les ISC accordent une importance toute particulière à l'analyse des risques qui est d'ailleurs une exigence normative (ISA 315 révisée). Cependant, l'approche n'est pas exactement la même partout. Le NAO fait partie des rares ISC qui intègre cet examen dans la première étape de la chronologie du processus d'audit. Cette phase est une évaluation de l'efficacité du contrôle interne en vue d'identifier les risques de nature à menacer les objectifs de l'entité publique.

Ces objectifs portent sur le respect des règles légales, réglementaires et contractuelles ; la protection du patrimoine public ; la maîtrise des anomalies comme les erreurs et les fraudes ; l'assurance que les états financiers sont fiables et établis dans les délais impartis ; la réalisation des objectifs fixés par le gouvernement endossés généralement par voie d'engagement contractuel ; la conduite d'une gestion soucieuse du bon emploi des finances publiques.

Les procédures d'audit mises en œuvre s'appuient sur cet examen du contrôle interne à l'issue duquel il est procédé à la hiérarchisation des risques en distinguant deux niveaux : élevés et bas.

b. L'opinion sur les états financiers consolidés de l'exercice 2022-2021.

L'objectif de cet audit est de s'assurer que les états financiers sont préparés, dans tous leurs aspects significatifs, selon les principes comptables admis. Cependant, s'agissant du secteur public cet objectif est élargi à la question de la conformité des opérations financières exécutées. En effet, le certificateur est tenu d'émettre un avis sur la régularité des opérations de recettes et de dépenses logées dans les états financiers comme prescrit par la loi sur les ressources et les comptes publics (*Government Resources and Accounts Act, 2000*). Par cet examen, il est rendu compte aux parties prenantes si les ressources publiques sont utilisées aux fins prévues par le Parlement. Cet examen est jugé «*essentiel pour garantir que l'argent des contribuables est correctement comptabilisé et dépensé aux fins prévues*».

Chaque année le NAO émet son opinion sur un nombre de comptes qui peut varier d'année en année. Ce portefeuille comprend les comptes des ministères, des agences exécutives et d'autres organismes (bienfaisance ...) agissant pour le gouvernement central. Cette compétence s'étend aux entreprises publiques (Banque d'Angleterre, BBC, Network Rail) qui en vertu de la loi (*companies Act*) ont le statut de sociétés. Dans ce cas le NAO bénéficie de l'accord de l'autorité indépendante de surveillance des audits des sociétés, *le financial Report Council* pour certifier leurs comptes. Au 31 mars 2021, le C&AG s'est acquittée de 70 audits relevant de cette loi sur les sociétés soit 16% de son portefeuille global des comptes audités⁴⁶.

46- Rapport Financial Report Council, National Office Audit, 2022/23, Audit quality Inspection, février 2024.

En 2023-2024, ce sont pas moins de 416 états financiers qui ont été certifiés par le *Comptroller and auditor general* (C&AG).

Les comptes consolidés (WGA) de l'exercice clos le 31 mars 2022 regroupent des organismes publics qui exercent des activités de nature publique ou qui sont entièrement ou substantiellement financés par des fonds publics y compris les autorités locales et les entités marchandes publiques. Le rapport du C&AG destiné au Parlement est une composante du rapport financier du Trésor. Le chapitre 5 lui est dédié.

L'auditeur dans son rapport d'opinion rappelle la base légale de sa mission, déclare avoir vérifié le WGA 2021/22, décrit la composition des états financiers en examen, leur cadre normatif de préparation sur lequel il est appelé à se prononcer, expose le processus d'audit emprunté et les fondements de son opinion.

Une opinion qualifiée est exprimée sur les comptes. Des anomalies jugées significatives mais limitées y sont relevées. De ce fait, elles ne sont pas de nature à affecter significativement la sincérité de la situation financière du gouvernement alléguée par les états financiers consolidés.

Les anomalies en cause concernent le périmètre comptable des états financiers, l'incohérence des méthodes comptables, une application inappropriée des IFRS, des incertitudes sur les provisions, l'absence de preuves probantes à l'appui de certains postes comptables. Plus concrètement le rapport d'audit dresse les constats suivants :

i / des incertitudes relatives aux provisions inhérentes au déclassement des installations nucléaires et de leurs coûts futurs. Ce qui peut impacter significativement et directement le bilan (passif). Il estime que les hypothèses de l'Autorité nucléaire sont à traiter avec circonspection car elles peuvent être démenties par des événements ultérieurs qui ne correspondent pas nécessairement à celles retenues par cette même Autorité ;

ii/. les comptes du gouvernement n'ont pas consolidé 178 entités principalement des autorités locales qui n'ont pas communiquées leurs données. Ce qui constitue une insuffisance substantielle ;

iii / le périmètre comptable retenu par le Trésor a pris en compte les entités publiques selon la position de l'Office des statistiques nationales (OSN) au lieu et place des normes comptables pertinentes qui exigent l'intégration des organismes contrôlés. Par ailleurs, la démarche de consolidation du WGA souffre d'incohérences. Elle omet des organismes importants bien qu'ils soient classés par l'OSN comme faisant partie du secteur public. En outre, le certificateur estime que des transactions et des soldes importants ont été éludés par le WGA examiné ;

iv / une application incohérente des méthodes comptables contribue à entacher la qualité des comptes. En effet, le cadre comptable pour le WGA est défini par les IAS et le manuel de l'information financière du gouvernement. Cependant, les administrations locales s'écartent de ce cadre en appliquant des règles spécifiques. En pareille situation, les normes exigent des ajustements lors de la consolidation. De plus, les analyses de ces différences et leur impact sur le WGA font défaut ;

v / des audits externes font état de réserves sur certains comptes individuels consolidés dans le WGA. Celles –ci portent notamment sur les stocks du ministère de la santé et de l'aide sociale dont la consommation, la dépréciation et l'évaluation en fin d'année ne sont pas documentées faute d'inventaires. En outre, des preuves suffisantes d'audit n'ont pu être obtenues pour étayer l'actif et le passif de l'agence britannique de sécurité sanitaire ainsi que ses dépenses ;

vi/ le Trésor s'est écarté des énoncés de la norme IFSR 10 en ce qui concerne les comptes des académies préparés par le ministère de l'éducation dont la date de clôture se différencie de 7 mois de celle du WGA ;

vii / le Trésor a intégré dans le WGA des données provisoires de 211 organismes non audités relevant essentiellement des autorités du secteur local. En outre, le certificateur constate qu'il n'a pas été en mesure d'obtenir des preuves probantes, suffisantes et appropriées pour constater que les soldes des immobilisations corporelles et de certains engagements (pensions) ne sont pas entachés d'inexactitudes.

A la lumière de ce qui précède, l'auditeur estime que les éléments probants recueillis sont suffisants et appropriés pour lui permettre d'asseoir matériellement son opinion. Il prend soin alors de rappeler ses responsabilités notamment au regard des exigences du code d'éthique révisé de 2019.

Par ailleurs, il se prononce sur la continuité d'exploitation en notant qu'il n'a relevé aucune incertitude à cet égard. Il prend aussi position sur les autres informations autres que celles contenues dans les états financiers dont celles inhérentes notamment au rapport de performance et à la déclaration de gouvernance. Enfin, il rappelle les responsabilités du comptable et les siennes et décrit les procédures mises en oeuvre pour détecter les anomalies significatives relatives aux lois et règlements en vigueur y compris la fraude.

2.3. La qualité de l'audit financier

C'est à l'évidence une étape importante du processus de certification qui ne semble pas partagée par toutes les ISC.

Les conclusions du *Financial Reporting Council* sont consignés dans un rapport «NAO, Audit Quality Inspection» publié en février 2024.

L'équipe chargée de cette inspection (AQR) du FRC tire cette conclusion générale selon laquelle la qualité des audits financiers de l'agence connaît une baisse pour la deuxième année consécutive contrairement aux attentes du «*plan qualité*» lancé en janvier 2021. En effet, il en ressort que 44% des audits de l'échantillon nécessitent des «*améliorations significatives*». Le superviseur note «*que ce résultat est*

extrêmement préoccupant car il n'y a pas eu de tels résultats depuis 2019/2020». Le taux des audits qui exigent que des améliorations limitées passe de 71% en 2020/21 et à 33% en 2022/23.

Les insuffisances en cause portent sur i / l'insuffisance ou une qualité limitée des preuves d'audit ; ii / des manquements à la norme d'éthique 2019 révisée ; iii / des compétences limitées et une insuffisante expérience des équipes de contrôle pour les missions complexes (instruments financiers ...) ; iii / une imparfaite identification des écritures comptables à risques (fraude, pratiques d'évitement des contrôles par la direction) ; iv / des carences sur le contrôle de la comptabilisation des recettes, ; v / des erreurs significatives non relevées dans le tableau des flux de trésorerie et dans l'audit des recettes ;vi/ des erreurs entachant les rapports d'audit ; vi / une conduite non adéquate des audits sur les évaluations d'actifs et de passifs vii / un manque de preuves que le système de gestion de la qualité a été mis en œuvre dans sa pleine intégrité (ISQM1) dans les délais requis (mi-décembre 2023) ; viii / des tests relativement limités pour juger de l'efficacité des contrôles internes⁴⁷.

Ce qui laisse croire qu'il existe un risque «*plus qu'acceptable*» d'anomalies significatives non détectées, de nature à susciter des questionnements sur la valeur des jugements d'audit émis.

Les problèmes soulevés ne semblent pas être circonstanciels. Ils reflètent, plutôt, des faiblesses du système global de contrôle de la qualité de l'ISC. L'agence est invitée à s'en inquiéter sérieusement pour cerner leurs causes profondes.

47- Il a été dénombré 13 audits qui ont donné lieu à des tests d'efficacité du contrôle interne, soit 4 tests par 100 audits, effectués .Ce qui éloigne cette manière de procéder de la pratique des grands cabinets d'audit .Le superviseur incite l'ISC à une inflexion de cette politique surtout à l'endroit des grandes entités contrôlées .

L'ISC estime, pour sa part, que ces conclusions sont «*décevantes car elles ne reflètent pas pleinement les mesures mises en place pour nous assurer que tous nos audits répondent à nos normes de qualité*» (NAO, 2023/24)». Il y a donc une insatisfaction manifeste des attentes investies dans le plan qualité annuel lancé en 2021⁴⁸.

Cette revue externe révèle une multiplicité de facteurs à l'origine de cette situation dont le facteur culturel (recherche de l'excellence) sur lequel l'agence semble avoir misé mais qui ne semble pas donner les résultats escomptés.⁴⁹ Les réponses apportées par l'ISC touchent les procédures et les insuffisances entachant les audits, réponses qui s'inscrivent dans une démarche plus globale et systémique de la gestion de la qualité. Ces mesures sont consignées dans le plan annuel de qualité en vue de leur mise en œuvre et de l'évaluation de leur effectivité⁵⁰.

48- En dépit de cette frustration, ces constats ne remettent pas en cause les fondamentaux de la pratique d'audit de l'agence . Car la qualité des audits n'est pas acquise d'emblée et définitivement .C'est un processus dont la construction est itérative . Par ailleurs, les conclusions du superviseur portent sur certains audits à complexité avérée qui peuvent ne pas être représentatifs de la qualité d'ensemble des travaux d'audit .Cependant, ces constats appellent à une remise en cause de certaines manière de conduire l'audit pour faire en sorte que toutes les missions d'audit se conforment à la méthodologie de l'agence et que celle-ci soit appliquée correctement par tous les auditeurs . L'étude d'un cas d'audit jugé bon offre, par ailleurs, à l'agence un éclairage utile sur les bonnes pratiques de certaines de ses équipes d'audit et lui indique en conséquence des pistes d'améliorations là où cela est nécessaire .

49- Voir à ce sujet les chapitres 3 et 4 du rapport transparence du NAO 2023/24, juillet 2024 et le rapport NAO 2022/23 *Audit Quality Inspection*, FRC 2024, p. 9-18.

50- La série de mesures d'améliorations prise en 2024 couvre notamment ces aspects : le renforcement de l'encadrement de l'audit financier, la publication d'un bulletin interactif qui précise notamment les actions que les équipes d'audit doivent observer au titre des contrôles 2023/24, la publication d'une

A ce plan (*Quality First*) est donnée une orientation stratégique au cœur de laquelle sont placés les collaborateurs de l'ISC. Ce cadre repose sur des axes d'intervention (6)⁵¹ à qui est associé, à chacun d'eux, un large éventail d'actions tournées essentiellement sur les aspects susceptibles d'accélérer un retour de bénéfice rapide au programme de modernisation et de transformation de l'audit.

De grands espoirs sont attendus de la composante technologique (APEX) de ce plan. Le but étant de mieux se conformer à la méthodologie de contrôle de l'agence, de documenter solidement les audits, de parfaire leur automatisation et leur normalisation en vue de gagner en efficience. Cette innovation, mise à contribution à partir des audits 2023/24, est perçue comme une action «*majeure*» à la professionnalisation de l'audit. Elle «*constitue le plus lourd investissement de l'histoire du NAO*» (Gareth Davies, 2023).

En outre, l'ISC se renforce par des centres d'expertise chargés d'apporter une assistance aux équipes d'audit sous forme, de conseils

liste de contrôles obligatoires devant être appliqués à chaque audit, l'organisation d'ateliers de formation axée sur l'esprit critique de l'auditeur (scepticisme) à l'égard des informations mises à sa disposition par la direction, la manière d'améliorer la qualité des audits des journaux et des flux de trésorerie, la publication d'un guide en vue de disposer des preuves d'audits de bonne qualité des entités contrôlées. Ces actions sont évalués au fur et à mesure de l'exécution de l'audit par les pairs et des groupes techniques. En parallèle, un travail a été fait sur les normes professionnelles : ISQM1 (UK) et ISQC 2 (UK) sont mises en œuvre en 2023/24 ainsi que la norme ISA (UK) 220 en concertation avec les partenaires de l'agence avec lesquels elle sous-traite certains travaux d'audit. Quant à la norme ISA (UK) 600 (états financiers de groupes) elle est adoptée en 2024/25.

51- Ces axes recouvrent les ressources professionnelles, l'apprentissage et la culture, la méthodologie d'audit et le soutien, la technologie, la gestion de la qualité des audits et l'influence de l'agence sur son environnement ou parties prenantes.

particulièrement pour les domaines jugés complexes (immobilier, pensions, instruments financiers). Ils dispensent également une formation de remise à niveau des auditeurs en insistant sur les constats successifs du FRC et des revues internes. L'apport de ces formateurs est assez pointu. Ils ont vocation à intervenir par domaine spécialisé en s'alignant sur les meilleures pratiques professionnelles. Il est attendu que cette formule sera étendue aux audits des entités régies par la loi sur les sociétés.

Conclusion

L'organisation des systèmes financiers publics ont connu au cours des dernières décennies des transformations majeures un peu partout dans le monde avec cependant des résultats fortement contrastés. L'Etat avec ses démembrements adopte la comptabilité d'exercice basée sur les principes d'exhaustivité et de sincérité répondant ainsi à une exigence de qualité sur laquelle veille l'ISC à travers la formalité de certification des comptes qui peut être interprétée comme un mécanisme de veille de l'orthodoxie comptable. L'un des mérites de cette nouvelle gouvernance est de permettre à l'Etat d'afficher ce qu'il a (actif), ce qu'il doit (passif) y compris ses engagements futurs et d'offrir ainsi aux parties prenantes une information qui décline sa situation patrimoniale et financière réelle, tout en renseignant sur les marges de manoeuvre qu'elle autorise. Elle permet aussi d'apporter des réponses aux messages véhiculés par cette information aux différents niveaux de l'architecture décisionnelle.

Cette dimension de fiabilité des comptes publics est une innovation majeure de la nouvelle comptabilité de l'Etat qui, dans certains contextes, a été auréolée de toute sa force par la jurisprudence (D.Migaud, 2006). Cependant, donner plus de crédibilité aux états financiers de la sphère publique est une ambition qui s'avère peu aisée à réaliser. Et cela même là où les systèmes financiers publics sont bien organisés, l'institution de contrôle supérieur bien outillée

professionnellement et l'obligation de reddition des comptes placée au cœur du système parlementaire. Les agences d'audit américaine et britannique offrent à cet égard un retour d'expérience sur les conditions et les difficultés de l'organisation de cet audit des comptes d'une organisation aussi complexe que l'Etat et ses prérequis en terme de capital immatériel au sens de connaissance, d'expérience, de savoir-faire et d'habilité (Engstrom et al, 2003 cité par G. Causse et V.H. Tran Vu, 2012). C'est là une précieuse source de réflexion pour les ISC émergentes qui s'apprêtent à suivre la voie de leurs devanciers.

Force est de constater que les deux agences n'ont pas les mêmes rapports à leur environnement institutionnel. Le système d'audit est habituellement perçu comme faisant partie des systèmes de production interactifs (Bancel –Charensol, Jougleux, 1977 ; G. Causse et V.H. Tran Vu, 2012). Les échanges bénéficient à l'auditeur et au producteur d'opinion qui collaborent car ils partagent le même objectif. Cette relation ne semble pas être transposable au producteur des comptes consolidés du gouvernement fédéral et à son auditeur puisque l'ISC semble éprouver des difficultés pour voir ses préconisations suivies d'effet alors qu'elles sont dans l'intérêt de l'organisation financière du gouvernement fédéral.

Certains ont vu dans cette «*impasse*» de l'audit un désintérêt des décideurs politiques à l'égard de la formalité de certification qui ne ferait pas partie de leurs priorités. Par ailleurs, est avancée l'idée selon laquelle l'opinion du certificateur peut être mal vécue par les audités, qu'elle est par ailleurs sans impact sur le cycle budgétaire.

En l'absence d'avancées dans la qualité de l'information financière produite par le gouvernement fédéral, l'efficacité et l'efficience de la réforme du cadre comptable public méritent d'être interrogées.

Bibliographie

- Beaud de Brive (J. L), L'institution supérieure de contrôle des comptes de l'Etat au Royaume-Uni : le National audit Office (NAO), Revue du trésor n° 7, 2007.
- Bourdin (J), De la démocratie budgétaire en Amérique, l'information économique aux USA, quels enseignements pour la France, Rapport d'information n°326, Sénat (2020-21).
- Colloque international sur les réformes comptables de l'Etat : un enjeu de gouvernance pour l'action publique, Paris 2007.
- Causse (G.), Tran Vu (V.H), Les dimensions de la performances des cabinets d'audit légal – le point de vue des auditeurs, Revue comptabilité –contrôle – audit ,tome 18 – Volume 3- décembre 2012.
- De Belluscize(M), Le particularisme des institutions financières supérieures de contrôle au Royaume –Uni et aux Etats- Unis, Revue gestion & finances publiques, n° 6 -2021.
- Daoudi (H), La réforme des procédures de jugement des comptes publics par la juridiction financière, Revue Idara, Volume 20 n° 1 - 2010, n° 39.
- Daoudi. H, La certification des comptes de l'Etat :le nouveau rôle des institutions supérieures de contrôle des finances publiques, Revue Idara Vol. 16, n°2 -2016..
- Drach (D), Le General Accounting Office des USA, RFFP, n° 36-91.
- Ferry (L), Midgley (H), Democracy, Accountability and Audit : the creation of the U.K NAO as a defence of liberty, ResearchGate, 2021.
- Financial Reporting Council, National Audit Office ,Audit Quality Inspection, 2024.
- Flizot (S), Les relations entre les institutions supérieures de contrôle financier et les pouvoirs publics dans les pays de l'Union européenne, L.G.D.J.2003.
- Flizot (S), Certification des comptes et rôle des ISC: *«l'importance des systèmes de contrôle dans la réussite des réformes comptables des Etats »*, séminaire des 18 et 19 septembre 2008

- Huron (D), Marty (F), Spindler (J), De la certification des comptes de l'Etat : principes, enjeux et difficultés, RFFP, N°100, 2007.
- GAO –rapport de présentation du Contrôleur général des Etats – Unis de l'audit des comptes consolidés du gouvernement fédéral pour les exercices 2024/23, janvier 2025.
- GAO, Financial Audit, FY 2024 and FY 2023 Consolidated Financial Statements of the U.S government, GAO -25-107421, publié le 16 janvier 2025, Rapport complet (259 p.), rapport PDF accessible (12 p.) : financial report, of the United States Government, Fiscal 2024, Department of the Treasury, Washington 2025 contenant l'opinion du Contrôleur général (Independant Auditor's Report –GAO G.St. N.W), pp. 208-237.
- GAO, U.S.Consolitated Financial Statements, Improvements Neeted in Internal over Treasury and OMB Preparation Processes,GAO -23-106707, Août 2023
- GAO, Updating Government auditing Standards – Yellow Book, 2024.
- GAO, Financial audit Manuel, 3 volumes, vol.1 et 3- 2025, vol -.2024.
- GAO, All About th audit of the financial statements of the agencies, déc.2014.
- GAO, The Life and Times of Elmer B. Staats our 5th Comptroller General, GAO -2019.
- GAO, the history of GAO, GAO 2018.
- GAO, A Framework for Managing fraud Risks in Federal Programs, 2015.
- GAO, As Congress Takes Office Today, Hare's How GAO Can help Members Make Informed decisions, 2025.
- GAO, The Nation's Fiscal Health, Strategy Needed as Debt Levels accelerate, GAO- 2025.
- GAO, Ongoing Weaknesses Prevent Gao from Providing Opinion on U.S.government 's financial statements, GAO - 2025.
- GAO, Federal Payment errors known as irregular payments, are a constant concern, 2023.

- GAO, Statagic Plan 2022-2027, Serving Congress and the Nation, GAO-22-1SP.
- Guillaume (H), Colin (N) – IGF, Rapport de la mission de comparaisons internationales relative à l'audit et à l'évaluation dans les administrations de cinq pays de l'OCDE et de la Commission européenne, 2008.
- IGPDE, Perspectives des gestions publiques, La réforme de la comptabilité de l'Etat, levier de modernisation de l'Etat, n° 23 – 2007.
- Institut Montaigne, Un inspecteur pour les finances publiques, 2005.
- IREF, Efficacité de la Cour des comptes, comparaison avec le NAO, 2014.
- IREF, Les rapports de la Cour des comptes : beaucoup de bruit pour rien, octobre 2004.
- Kolb (R.W), Government accountability Office (GAO), encyclopedia Britannica, 2025.
- Lamarque(D), Le système de contrôle supérieur des finances publiques aux USA, Revue du trésor n°11/2011.
- Magnet (J), La Cour des comptes, Berger –Levrault ,1986.
- Magnet (J) - Hemar (E), Défense, illustration et amendement de la juridiction des comptes, RFFP n°41/1993,
- Migaud (D), La germination de la loi organique sur les lois de finances, reve du trésor n° 7, juillet 2007 ;
- Temin (T), Dacey (R), the government 's financial statements are out and they are not beautiful, Federal news Network, 2023.
- M. Walker (D), Valeurs partagées et visions futures, RIVCP,1999.
- M.Walker (D), Défis et possibités au XXIe siècle, Revue internationale de la vérification des comptes publics (RIVCP), 2002.
- M.Walker (D), Profl : Govenment Accountability Office des Etats – Unis, RIVCP, 2005.
- Monnier (E), L'évaluation de l'action publique, Ed. Economica, 1992.

- Morin (D), Les auditeurs législatifs : héros intouchables, revue Télescope, automne 2012.
- Ouedraogo (D), L'autonomisation des juridictions financières dans l'espace UEMOA ,Thèse Université Montesquieu de Bordeaux IV, 2013.
- NAO-HM Treasury, Whole of government Accounts –H. 630 Year ended 31 March 2022, Chapitre 4 états financiers consolidés, chapitre 5 - Opinion du C&AG, pp.260-270.
- NAO Annual Report and Accounts, 2021-2022, Juin 2022.
- National audit Office's five –year strategy 2020 to 2025.
- National audit Office, Perr Review of the french Cour des comptes, NAO 2021.
- National Office Audit ,Transpary Report 2021-224, September 2022.
- NAO, Overcoming Challenges to managing risks in Government, NAO 2025.
- Pellet (R). La Cour des comptes, La découverte, 1998.
- Simpson (D), discussions avec Temin T, This Federal financial Story you've heard before and that's not a good thing, Federal Drive, 2025