



NORTH ATLANTIC COUNCIL
CONSEIL DE L'ATLANTIQUE NORD

NATO SANS CLASSIFICATION

31 mars 2026

DOCUMENT
PO(2026)0091-AS1

RAPPORT SPÉCIAL DE L'IBAN INTITULÉ « POUR UNE REFONTE DU CADRE OTAN POUR L'INFORMATION COMPTABLE ET FINANCIÈRE (FRAF) »

NOTE SUR LA SUITE DONNÉE

Le 31 mars 2026, au terme d'une procédure d'accord tacite, le Conseil a pris note du rapport du RPPB annexé au PO(2026)0091 et des conclusions qu'il contient, pris note également du rapport spécial de l'IBAN joint au même document, et donné son accord pour que ces deux rapports soient rendus publics.

(signé) Mark RUTTE
Secrétaire général

NB : La présente note fait partie du PO(2026)0091 et doit être placée en tête de ce document.

NATO SANS CLASSIFICATION



NATO SANS CLASSIFICATION

24 mars 2026

DOCUMENT

PO(2026)0091

**Procédure d'accord tacite :
31 mars 2026 17:30**

À : Représentants permanents (Conseil)

De : Secrétaire général

**RAPPORT SPÉCIAL DE L'IBAN INTITULÉ
« POUR UNE REFONTE DU CADRE OTAN
POUR L'INFORMATION COMPTABLE ET FINANCIÈRE (FRAF) »**

1. On trouvera en annexe le rapport que le Bureau de la planification et de la politique générale des ressources (RPPB) a établi concernant le rapport spécial du Collège international des auditeurs externes de l'OTAN (IBAN) intitulé « Pour une refonte du cadre OTAN pour l'information comptable et financière (FRAF) », ainsi que les recommandations qu'il a formulées à cet égard à l'intention du Conseil.
2. Je ne pense pas que ce document doive être examiné plus avant au Conseil. Par conséquent, **sauf avis contraire me parvenant d'ici au mardi 31 mars 2026 à 17h30**, je considérerai que le Conseil aura pris note du rapport du RPPB et des conclusions qu'il contient, ainsi que du rapport spécial de l'IBAN, et qu'il aura donné son accord pour que ces deux rapports soient rendus publics.

(Signé) Mark Rutte

**RAPPORT SPÉCIAL DE L'IBAN À L'INTENTION DU CONSEIL :
POUR UNE REFONTE DU CADRE OTAN
POUR L'INFORMATION COMPTABLE ET FINANCIÈRE (FRAF)**

**Rapport du Bureau de la planification
et de la politique générale des ressources (RPPB)**

Références :

- | | |
|--------------------|-------------------------------------|
| A. IBA-A(2025)0038 | Rapport spécial de l'IBAN |
| B. C-M(2015)0025 | Règlement financier de l'OTAN (NFR) |
| C. C-M(2016)0023 | Cadre comptable OTAN (NAF) |

INTRODUCTION

1. Dans la lettre citée en référence A, le Collège international des auditeurs externes de l'OTAN (IBAN) a présenté son rapport spécial intitulé « Pour une refonte du cadre OTAN pour l'information comptable et financière (FRAF) ».

OBJET

2. Le présent rapport expose les conclusions rendues par le RPPB sur les grandes propositions présentées dans le rapport de l'IBAN, ainsi que les recommandations qu'il formule à cet égard à l'intention du Conseil.

CONTEXTE

3. L'IBAN a indiqué qu'il avait établi son rapport de sa propre initiative, en s'autorisant des articles 2 et 14 de sa charte¹, en vue de fournir au Conseil des éléments d'appréciation sur la nécessité éventuelle de faire évoluer le FRAF, dont le Collège considère qu'il doit être adapté pour mieux répondre aux attentes externes en matière de transparence et de communication financières.

4. En conclusion de son rapport, l'IBAN a recommandé :

4.1. d'une part, que l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) publie un unique jeu d'états financiers audités englobant toutes les entités qui sont couvertes par sa personnalité juridique ;

¹ C-M(2015)0032.

4.2. d'autre part, qu'un plan de transition prévoyant le retour à la pleine application des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) soit établi et mis à exécution, sur la base des mesures et dispositions énoncées dans l'IPSAS 33 (Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice), de manière à ce que les besoins des utilisateurs externes de l'information financière puissent être pleinement satisfaits.

EXAMEN DE LA QUESTION

5. L'IBAN a présenté son rapport et ses recommandations au RPPB en séance. Le responsable OTAN de la politique en matière d'information financière et le président du Groupe de travail des contrôleurs des finances (WGFC), qui s'exprimait au nom de cette entité, ont tous deux indiqué qu'ils n'étaient pas en mesure de souscrire aux recommandations de l'IBAN et ont renvoyé aux commentaires officiels qu'ils avaient formulés, ainsi que le Bureau des affaires juridiques, au sujet du rapport.

6. Le RPPB s'est félicité que l'IBAN cherche à rationaliser les procédures en vigueur en vue de réaliser des gains d'efficacité et d'efficacité. Il n'a toutefois pas souscrit aux recommandations formulées, notamment parce qu'aucune analyse coûts-avantages des mesures proposées n'avait été réalisée.

7. En ce qui concerne la première recommandation, le RPPB a dit craindre que l'établissement d'un unique jeu d'états financiers englobant toutes les entités couvertes par la personnalité juridique de l'OTAN (au sens de la Convention d'Ottawa) nuise à la transparence et à la qualité du compte rendu, puisque le seuil d'importance relative d'éventuelles erreurs ou inexactitudes serait relevé. De plus, tout en soulignant qu'il était tout à fait favorable au principe d'amélioration continue et au renforcement de la transparence, le RPPB s'est inquiété des répercussions que les mesures envisagées pourraient avoir sur la structure de gouvernance de l'OTAN. Il a relevé en particulier que les chefs d'organismes OTAN devaient conserver les responsabilités qui étaient les leurs en matière de compte rendu.

8. L'IBAN a également recommandé de nommer un(e) coordonnateur/coordonnatrice pour le compte rendu financier OTAN, qui, appuyé(e) par une petite équipe, serait chargé(e) d'établir les états financiers de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa). Le RPPB n'est pas favorable à la création des postes visés.

9. Pour la suite, le RPPB a invité le responsable OTAN de la politique en matière d'information financière à réfléchir, avec l'aide du WGFC, à ce qui pourrait être fait pour accroître encore la transparence financière vis-à-vis des parties prenantes externes (notamment sur la base du cadre de compte rendu existant). Il a toutefois noté que l'OTAN avait déjà pris une série de mesures destinées à répondre aux priorités fixées par les Alliés, et ainsi à renforcer la performance en ce qui concerne les capacités, les services, les programmes et les activités militaires financés en commun, tout en améliorant la transparence, le compte rendu et la performance de la gestion et en réalisant, sur le long terme, des gains d'efficacité dans l'utilisation des fonds communs.

10. Le RPPB n'a pas souscrit à la deuxième recommandation de l'IBAN, lequel préconisait un retour à la pleine application des IPSAS. Il a rappelé que le Conseil avait accepté que les dispositions d'un certain nombre de ces normes soient adaptées afin qu'elles cadrent mieux avec les besoins spécifiques de l'Alliance, et que les dispositions adaptées avaient été pensées pour rester conformes à l'esprit des IPSAS.

CONCLUSIONS

11. Le RPPB n'a pas souscrit aux recommandations de l'IBAN ; il n'est pas favorable à ce que l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) publie un unique jeu d'états financiers audités englobant toutes les entités qui sont couvertes par sa personnalité juridique, et il n'est pas non plus partisan d'un retour à la pleine application des IPSAS.

12. Pour la suite, le RPPB a invité le responsable OTAN de la politique en matière d'information financière à réfléchir, avec l'aide du WGFC, à ce qui pourrait être fait pour accroître encore la transparence financière vis-à-vis des parties prenantes externes.

RECOMMANDATIONS

13. Le Bureau de la planification et de la politique générale des ressources recommande au Conseil :

- 13.1. de prendre note du présent rapport ainsi que des conclusions qui y sont formulées ;
- 13.2. de prendre note du rapport de l'IBAN (référence A).



NATO SANS CLASSIFICATION

IBA-A(2025)0038

18 juin 2025

- À : Secrétaire général
À l'attention du directeur du Cabinet)
- Cc : Représentants permanents auprès de l'OTAN
Directrice du Bureau OTAN des Ressources
Président du Bureau de la planification et de la politique générale des ressources
Représentants siégeant au RPPB, délégations des pays de l'OTAN
Bureau d'ordre du Cabinet
- Objet : ***Rapport spécial du Collège international des auditeurs externes de l'OTAN (IBAN) intitulé « Pour une refonte du cadre OTAN pour l'information financière et comptable » – IBA-AR(2025)0006***

Monsieur le Secrétaire général,

Vous trouverez ci-joint le rapport approuvé par l'IBAN ainsi qu'une note succincte à l'intention du Conseil.

Je vous prie d'agréer, Monsieur le Secrétaire général, l'assurance de ma haute considération.

Radek Visinger
Président

Pièce jointe : voir ci-dessus.

NATO SANS CLASSIFICATION

-1-

Note succincte
du Collège international des auditeurs externes de l'OTAN (IBAN)
Rapport spécial à l'intention du Conseil : pour une refonte du cadre OTAN
pour l'information comptable et financière (FRAF)

Contexte

La transparence de l'information financière diffusée en externe (ou « transparence financière externe ») est un sujet d'importance pour l'OTAN et ses pays membres. Comme indiqué par le Bureau de la planification et de la politique générale des ressources (RPPB) dans son rapport sur le mandat issu du sommet du pays de Galles concernant la transparence et l'obligation de rendre compte (PO(2015)0052), l'OTAN est consciente que la transparence est un facteur clé, en ce qu'elle contribue à susciter l'adhésion du public et à mieux faire comprendre la mission et les réalisations de l'Alliance. Dans ce même rapport, le RPPB indiquait de plus qu'il ressortait implicitement de ce mandat que l'effort de transparence financière s'adressait avant tout aux acteurs externes (public en général, contribuables, parlementaires, médias, entreprises, milieux universitaires, etc.).

L'OTAN se compose de trois organisations disposant chacune d'un statut juridique distinct et jouissant d'une personnalité et d'une capacité juridique propres :

- l'Organisation du Traité de l'Atlantique Nord (**OTAN (au sens de la convention d'Ottawa)**)
- le Grand quartier général des puissances alliées en Europe (**SHAPE**)
- le Quartier général du commandant suprême allié Transformation (**QG du SACT**)

Au sein de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), le Conseil de l'Atlantique Nord a créé plusieurs entités constituées sur la base de chartes, qui sont chargées d'exécuter des tâches découlant du Traité de l'Atlantique Nord. Ces entités jouissent, par décision du Conseil, d'une autonomie structurelle, administrative et financière clairement définie. Elles relèvent de ce que l'on appelle l'ordre juridique interne de l'OTAN.

Quoiqu'elles bénéficient d'un certain degré d'autonomie, les entités constituées par charte n'ont pas de personnalité juridique propre mais sont couvertes par celle de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa). Elles n'ont pas non plus la capacité juridique de conclure des accords ou des contrats ni d'acquérir ou de céder des biens ou des avoirs en leur nom propre, mais jouissent, par extension, de celle de l'Organisation.

L'OTAN dans son ensemble recouvre ainsi trois organisations dotées de la personnalité juridique. Cependant, du point de vue du compte rendu financier, elle englobe 22 entités comptables distinctes qui sont tenues d'établir chaque année un jeu complet d'états financiers à usage général, en application du cadre comptable OTAN (NAF) tel qu'adapté des normes comptables internationales du secteur public (IPSAS).

Objet

Le présent rapport, qui procède de l'effort de renforcement de la transparence financière engagé par l'OTAN et s'inscrit dans le prolongement des travaux antérieurs de l'IBAN sur la question, a pour objet de fournir des éléments d'appréciation au Conseil sur la nécessité éventuelle de faire évoluer le FRAF, qu'il s'agirait d'adapter pour mieux répondre aux attentes externes en matière de transparence et de communication financières. L'objectif serait de renforcer la transparence de l'information financière mise à la disposition des utilisateurs externes des états financiers des entités OTAN, conformément aux principes énoncés dans les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) et dans le cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public (ci-après le « cadre conceptuel des IPSAS »), sans perdre en transparence financière en interne.

Un nouveau FRAF aligné sur les IPSAS, qui répond mieux aux exigences de transparence externe

Le fait que de multiples entités soient couvertes par la personnalité juridique de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) et jouissent, par extension, de sa capacité juridique à conclure des accords et à acquérir des biens ou des avoirs crée une situation complexe en matière de compte rendu financier. À l'heure actuelle, l'OTAN produit ainsi 22 jeux d'états financiers distincts, établis conformément au NAF. Cela a du sens sur les plans de la gouvernance et de la transparence internes, puisque les entités qui présentent des états financiers ont chacune un périmètre de compétence bien défini, mais cela veut dire qu'un utilisateur externe, par exemple un parlementaire ou un contribuable, doit analyser 22 jeux d'états financiers pour comprendre le fonctionnement de l'OTAN et la manière dont celle-ci utilise et gère les ressources qui lui sont confiées.

Une façon de simplifier les choses serait de faire évoluer le cadre de compte rendu financier à usage externe, de sorte qu'il soit le reflet de l'architecture juridique de l'OTAN et non plus du dispositif de gouvernance interne de l'Organisation, qui est très complexe. À l'heure actuelle, les 20 entités comptables qui sont couvertes par la personnalité juridique de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) et tiennent leur capacité juridique de celle-ci présentent chacune des états financiers à usage externe. Si ces 20 entités étaient considérées comme un tout aux fins du compte rendu financier, le nombre d'entités comptables OTAN pourrait être ramené à trois, c'est-à-dire au nombre d'organisations OTAN dotées d'une personnalité juridique et d'une capacité juridique propres. L'information financière relative aux commandements subordonnés qui relèvent du SHAPE et à ceux qui relèvent du QG du SACT est communiquée, respectivement, dans les états financiers de l'ACO et de l'ACT. Pour ces deux organismes, le cadre de compte rendu correspond donc déjà à la réalité juridique.

L'IBAN est d'avis qu'un FRAF réarticulé autour de trois entités comptables serait plus conforme aux attentes et permettrait de renforcer la transparence financière externe, ce qui irait dans le sens des IPSAS (principes et cadre conceptuel), qui visent avant

tout à répondre aux besoins des utilisateurs externes des états financiers. Une telle refonte serait également l'occasion de renforcer la collaboration et de procéder à d'autres améliorations en interne, ce qui aiderait les organes de gouvernance à éviter les effets de silo et les problèmes de cloisonnement entre les activités des différentes entités regroupées au sein de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa).

En adoptant les IPSAS, en 2002, l'OTAN s'est dotée d'un nouveau cadre comptable adossé à un cadre conceptuel tout à fait différent : au-delà de produire l'information nécessaire à des fins de gestion et de gouvernance internes, elle devait s'attacher à garantir la transparence et la clarté de l'information financière à destination des utilisateurs externes. En 2013, le Conseil a adopté le NAF, cadre adapté des IPSAS prévoyant un certain nombre de dérogations à ces normes. Depuis 2013, le NAF a été plusieurs fois modifié, certaines autres dispositions des IPSAS ayant été largement adaptées compte tenu des spécificités OTAN, essentiellement comme suite à des observations formulées par l'IBAN, dans l'objectif de réduire le nombre d'opinions avec réserve émises sur les états financiers. Comme le RPPB l'a fait observer en 2016 (C-M(2016)0023), depuis 2013, l'OTAN n'est plus en mesure d'affirmer qu'elle respecte pleinement les IPSAS.

De l'avis de l'IBAN, au vu de l'ampleur des adaptations apportées aux IPSAS telles qu'incorporées au NAF tant avant qu'après 2013, l'OTAN n'est plus en mesure d'affirmer que cet instrument est conforme à l'esprit des IPSAS, qui posent, entre autres principes, que tous les actifs et passifs doivent être constatés selon la méthode de la comptabilité d'exercice. L'IBAN encourage donc vivement l'OTAN à revenir à la pleine application des IPSAS, qui constituent un cadre comptable moderne et reconnu au niveau international à l'usage des entités du secteur public. Il est d'avis qu'elle pourrait ainsi produire, en complément des informations budgétaires utilisées en interne par les comités, des jeux d'états financiers qui reflètent l'architecture juridique de l'OTAN et répondent aux besoins des utilisateurs externes sur les plans de la transparence et de l'obligation de rendre compte.

Recommandations

En vue de renforcer la transparence de l'information financière et le respect de l'obligation de rendre compte vis-à-vis des utilisateurs externes, l'IBAN recommande :

- 1) que l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) publie un unique jeu d'états financiers audités englobant toutes les entités qui sont couvertes par sa personnalité juridique. L'IBAN recommande qu'à cette fin, le Conseil charge l'organe directeur concerné :
 - a. de nommer un(e) coordonnateur/coordonnatrice pour le compte rendu financier OTAN qui, appuyé(e) par une petite équipe, serait chargé(e) d'établir et de présenter à l'IBAN, en vue d'un audit externe et conformément au Règlement financier de l'OTAN :

- un unique jeu d'états financiers pour l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), qui soit pleinement conforme aux normes IPSAS (principalement à l'usage des utilisateurs externes) ;
 - l'état de l'exécution du budget de chacune des entités comprises dans cet ensemble et/ou un rapport sur l'utilisation des fonds qui lui sont alloués, qui figureraient en annexe à ce jeu d'états financiers (principalement à l'usage des parties prenantes internes) ;
- b. de demander à toutes les entités relevant de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) de présenter au coordonnateur/à la coordonnatrice pour le compte rendu financier OTAN, pour intégration dans un unique jeu d'états financiers, un dossier d'information financière comprenant leurs états financiers signés et les soldes de leurs comptes, ainsi que les informations budgétaires pertinentes au regard de leur périmètre de compétence ;
 - c. d'inviter le secrétaire général et le coordonnateur/la coordonnatrice pour le compte rendu financier OTAN à signer les états financiers de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) ;
 - d. de revoir le règlement financier et les règles et procédures financières de l'OTAN, le règlement des organisations d'acquisition, de logistique ou de service de l'OTAN (OALSO) et les chartes régissant le fonctionnement des diverses entités OTAN à la lumière de cette évolution du FRAF, sans toutefois que l'autorité et les responsabilités dont sont investies les équipes de direction, et notamment les responsables financiers, soient remises en question ;
 - e. d'établir un plan comptable standard à appliquer dans toutes les entités relevant de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) ;
- 2) qu'un plan de transition prévoyant le retour à la pleine application des IPSAS soit établi et mis à exécution, sur la base des mesures et dispositions énoncées dans l'IPSAS 33 (Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice), de manière à ce que les besoins des utilisateurs externes de l'information financière puissent être pleinement satisfaits. L'IBAN recommande que le Conseil confie cette tâche à l'organe directeur compétent et définisse un calendrier de mise en œuvre précis.

Il est souhaitable que le Conseil désigne clairement les entités chargées d'agir et fixe les délais dans lesquels les résultats escomptés devront être obtenus.

La responsable OTAN de la politique en matière d'information financière (qui est le point de contact de l'IBAN au Secrétariat international (SI)), la présidence du groupe des contrôleurs des finances de l'OTAN et le Bureau des affaires juridiques du SI ont formulé des commentaires officiels dans lesquels ils ont donné des éléments de

contexte supplémentaires sur les questions évoquées dans le présent rapport et soulevé un certain nombre de points potentiellement problématiques concernant notamment :

- le ratio coût-avantages des changements proposés ;
- la question des entités dotées de la personnalité juridique ;
- la préservation de l'esprit des IPSAS ;
- le fait que les modalités de présentation des états financiers doivent cadrer avec le dispositif de gouvernance en vigueur ;
- la possibilité d'établir un seul jeu d'états financiers à l'échelle de l'OTAN au sens large.

Après examen de ces commentaires et compte tenu de sa position sur les points soulevés, l'IBAN maintient ses conclusions et ses recommandations et reste fermement convaincu qu'il conviendrait d'aligner le cadre de compte rendu financier sur l'architecture juridique de l'OTAN en vue de renforcer la transparence à l'égard des utilisateurs externes.

TABLE DES MATIÈRES

Page N°

Corps du rapport

1	CONTEXTE	9
1.1	Architecture juridique de l'OTAN – Historique	9
1.2	La transparence de l'information financière OTAN : un véritable enjeu pour les pays de l'Alliance	11
1.3	Travaux antérieurs relatifs au cadre OTAN pour l'information comptable et financière (FRAF)	13
2	POURQUOI CE RAPPORT SPÉCIAL ?	14
2.1	Mandat de l'IBAN.....	14
2.2	Objet et méthode	15
3	EST-IL RÉELLEMENT PERTINENT DE PRODUIRE 22 JEUX D'ÉTATS FINANCIERS À L'USAGE DES UTILISATEURS EXTERNES ?	15
3.1	Le cadre de compte rendu actuel ne répond pas pleinement aux attentes externes en matière de transparence et de communication financières.....	15
3.2	Pour mieux répondre aux attentes externes en matière de transparence et de communication financières, il serait préférable d'articuler le cadre de compte rendu financier autour de trois entités comptables.....	18
3.3	Le changement proposé serait sans incidence du point de vue de la transparence interne.....	21
3.4	Réarticulation du FRAF autour de trois entités comptables : conséquences pratiques.....	23
3.5	Quelle valeur ajoutée pour les comités et pour l'OTAN dans son ensemble ?	24
3.6	Préserver l'esprit des IPSAS : un impératif pour la mise en place d'un nouveau FRAF	25
4	UN CADRE COMPTABLE MODERNE ET RECONNU AU NIVEAU INTERNATIONAL, PLEINEMENT CONFORME AUX IPSAS	25
4.1	L'adoption et la mise en œuvre des IPSAS sont des processus d'une grande complexité, qui requièrent un effort d'investissement important et des compétences spécialisées.....	25
4.2	La mise en œuvre des IPSAS à l'OTAN n'est pas allée sans mal.....	26
4.3	Tel qu'il existe actuellement, le FRAF n'est plus conforme à l'esprit des IPSAS	28
4.4	De la nécessité d'un retour à la pleine application des IPSAS	30
5	CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS	31
5.1	Conclusion.....	31
5.2	Recommandations.....	32
6	Commentaires formulés par les parties OTAN consultées et position de l'IBAN.....	33
6.1	Commentaires formulés par les parties OTAN consultées	33
6.2	Position de l'IBAN.....	34

Appendices

1. Organisations dotées de la personnalité juridique et entités comptables OTAN – Cadre actuel..... 37

2. Institutions supérieures de contrôle des finances publiques des pays de l’Alliance 39

3. Liste des abréviations et des acronymes 40

4. Commentaires officiels des parties consultées..... 41

1 CONTEXTE

1.1 Architecture juridique de l'OTAN – Historique

1.1.1 C'est au travers du Traité de l'Atlantique Nord, signé le 4 avril 1949, à Washington, que le Conseil de l'Atlantique Nord (ci-après le « Conseil ») a été établi. Cet instrument portait création d'une alliance de pays désireux de s'unir contre toute forme d'agression armée, ainsi que de l'instance au sein de laquelle ces pays pourraient échanger et se consulter, mais il n'instituait ni la structure militaire qui leur permettrait de coordonner leur action, ni aucune autre forme d'organisation dotée de la personnalité juridique.

1.1.2 En 1951, par la convention d'Ottawa, les Alliés ont décidé de créer un secrétariat civil permanent qui épaulerait le Conseil dans ses travaux. Cette convention précisait le statut de l'Organisation, qu'elle dotait de la personnalité juridique, ainsi que celui des représentants nationaux et du personnel international.

1.1.3 Le Protocole sur le statut des quartiers généraux militaires internationaux créés en vertu du Traité de l'Atlantique Nord (protocole de Paris) a quant à lui été adopté en 1952. Cet instrument instituait deux organisations dotées de la personnalité juridique, à savoir le Grand quartier général des puissances alliées en Europe (SHAPE) et l'actuel Quartier général du commandant suprême allié Transformation (QG du SACT) (désigné, jusqu'en 2003, sous le nom de « Quartier général du commandant suprême allié de l'Atlantique »). On trouvera dans le tableau 1 un descriptif de l'architecture juridique OTAN tel qu'elle a été façonnée par ces documents fondateurs.

Tableau 1 – Architecture juridique de l'OTAN : documents fondateurs

Année	Instrument	Organe directeur et organisations dotées de la personnalité juridique
1949	Traité de l'Atlantique Nord (Washington)	Conseil de l'Atlantique Nord Organe directeur des trois organisations ci-dessous
1951	Convention sur le statut de l'Organisation du Traité de l'Atlantique Nord (Ottawa)	Organisation du Traité de l'Atlantique Nord (OTAN) Organisation <u>dotée de la personnalité juridique</u>
1952	Protocole sur le statut des quartiers généraux militaires internationaux (Paris)	Grand Quartier général des Puissances alliées en Europe (SHAPE) Organisation <u>dotée de la personnalité juridique</u>
		Quartier général du commandant suprême allié Transformation (QG du SACT) Organisation <u>dotée de la personnalité juridique</u>

Source : traité de Washington (1949), convention d'Ottawa (1951) et protocole de Paris (1952)

1.1.4 Au sein de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), plusieurs entités constituées sur la base de chartes ont été créées par le Conseil aux fins de l'exécution de tâches découlant du Traité de l'Atlantique Nord. Ces entités jouissent, par décision du Conseil, d'une autonomie structurelle, administrative et financière clairement définie. Comme indiqué dans leurs chartes respectives, elles sont toutes dotées d'un organe de gouvernance (comité de surveillance d'agence ou comité de direction, par exemple) composé de représentants de tous les pays participants, et d'un organe directeur. Sauf cas particulier, les dispositions des chartes correspondent à celles du Règlement des organisations d'acquisition, de logistique ou de service de l'OTAN (OALSO) (C-M(2009)0079). En ce qui concerne le statut juridique des entités créées par le Conseil, et en particulier les questions de personnalité et de capacité juridiques, ce règlement prévoit ce qui suit :

SECTION III – STATUT JURIDIQUE

11. Personnalité juridique

(a) Toute OALSO fait partie intégrante de l'Organisation du Traité de l'Atlantique Nord.

Elle a part à la personnalité internationale de l'OTAN ainsi qu'à la personnalité juridique que possède l'OTAN en vertu de l'article IV de la Convention d'Ottawa. La personnalité juridique de toute OALSO fait partie intégrante de celle de l'OTAN et ne peut s'en différencier. [...]

SECTION IV – ACCORDS ET CONTRATS

14. Dispositions générales

Le Conseil de l'Atlantique Nord peut, par une disposition expresse de la charte d'une OALSO, conférer à celle-ci, dans la limite de ses fonctions, le pouvoir :

(a) de conclure des accords et des contrats, et d'acquérir des biens ou de les céder au nom de l'OTAN [au sens de la convention d'Ottawa] ; [...]

SECTION V – PROPRIÉTÉ DES BIENS

18. Dispositions générales

(a) En application de l'article 14 ci-dessus, tous les biens acquis par une OALSO le sont au nom de l'OTAN et sont la propriété de l'OTAN [au sens de la convention d'Ottawa] ; [...] ».

Source : Règlement des OALSO

1.1.5 Le Règlement des OALSO précise également le rôle que joue le secrétaire général vis-à-vis des entités constituées par charte, à savoir un rôle de contrôle de la conformité : « [s]i le/la secrétaire général(e) de l'OTAN considère qu'une décision quelconque prise par le comité de direction, et dont il/elle a été informé(e) par un SGLO ou de toute autre manière, est contraire aux dispositions de la présente charte

ou de nature à compromettre l'intérêt général de l'OTAN, il/elle en informe le comité de direction concerné et, si nécessaire, porte l'affaire à la connaissance du Conseil de l'Atlantique Nord pour toute mesure que celui-ci pourrait souhaiter prendre ». Quoiqu'elles bénéficient d'un certain degré d'autonomie, ces entités n'ont donc pas de personnalité ni de capacité juridiques propres, mais sont couvertes par celle de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa).

1.1.6 Par ailleurs, diverses autres entités ont été mises en service par le Conseil en tant qu'organismes bénéficiant du statut international selon les dispositions du protocole de Paris. Parmi ces organismes, et sauf décision contraire du Conseil, seuls ceux dont le statut juridique est défini par application sans restriction des dispositions de ce protocole sont couverts par la personnalité juridique dont le SHAPE et le QG du SACT sont respectivement dotés (en vertu de l'article 10 du même instrument). Ce n'est normalement le cas que des quartiers généraux internationaux directement subordonnés au SHAPE ou au QG du SACT tels que visés à l'article premier du protocole. Ainsi, la plupart des organismes de la structure de forces de l'OTAN et des centres d'excellence mis en service par le Conseil en vertu du protocole de Paris n'ont part ni à la personnalité juridique du SHAPE ni à celle du QG du SACT, et ne sont pas des entités comptables OTAN.

1.2 La transparence de l'information financière OTAN : un véritable enjeu pour les pays de l'Alliance

1.2.1 La transparence en matière financière est un sujet d'importance pour l'OTAN et ses pays membres. Sur la base de ce constat, le Conseil a décidé, au sommet du pays de Galles (septembre 2014), de lancer des travaux supplémentaires dans un certain nombre de domaines, dont celui du renforcement de la transparence. Dans une lettre adressée en 2015 aux chefs d'organismes OTAN (SG(2015)0124), le secrétaire général a souligné que les attentes en matière de transparence et d'obligation de rendre compte étaient de plus en plus élevées, que cette tendance ne ferait que se confirmer, et que ces sujets avaient été régulièrement évoqués au Conseil de l'Atlantique Nord avant et après le sommet du pays de Galles.

1.2.2 L'OTAN est une organisation internationale de droit public dont le financement est assuré, pour l'essentiel, par les pays qui en sont membres. Pour les gouvernements des pays de l'Alliance, il est donc important que celle-ci soit considérée d'un œil favorable par la population et les organes de représentation. Comme indiqué par le Bureau de la planification et de la politique générale des ressources (RPPB) dans son rapport sur le mandat issu du sommet du pays de Galles concernant la transparence et l'obligation de rendre compte (PO(2015)0052), l'OTAN est consciente que la transparence est un facteur clé, en ce qu'elle contribue à susciter l'adhésion du public et à mieux faire comprendre la mission et les réalisations de l'Alliance. Dans ce même rapport, le RPPB ajoutait qu'il ressortait implicitement de ce mandat que l'effort de transparence financière s'adressait avant tout aux acteurs externes (public en général, contribuables, parlementaires, médias, entreprises, milieux universitaires, etc.).

1.2.3 Plus récemment, au sommet de Bruxelles (2021), les chefs d'État et de gouvernement des pays de l'OTAN ont entériné l'agenda OTAN 2030, qui prévoyait notamment une augmentation notable des dépenses à financer en commun. En juillet 2022, au sommet de Madrid, ils ont chargé le RPPB de proposer de nouvelles mesures propres à améliorer la transparence et le compte rendu de l'utilisation des fonds communs, réaffirmant ainsi toute l'attention portée à ce dossier. Le rapport établi en application de ce mandat (PO(2023)0278(INV)) a été entériné en juillet 2023, au sommet de Vilnius. Le RPPB y réaffirmait ce qui suit : « la transparence, le compte rendu, la performance de la gestion et l'efficacité comptent parmi les principes fondamentaux de la bonne gouvernance. Leur respect favorise l'efficacité de la gestion des fonds publics confiés par les Alliés à l'Organisation ». Il constatait également que par ses audits financiers, le Collège international des auditeurs externes de l'OTAN (IBAN) œuvrait pour le renforcement de la transparence financière, et soulignait que ce dernier avait proposé, dans son rapport d'activité 2022, une série de mesures susceptibles d'aider l'OTAN à progresser encore à cet égard.

1.2.4 Dans la pratique, l'effort de transparence financière peut avoir une visée interne ou externe :

- Par **transparence financière externe**, on entend la transparence de l'information qu'une organisation diffuse à l'usage de parties prenantes extérieures. Pour l'OTAN, comme indiqué dans son cadre comptable (NAF), il s'agit notamment des contribuables, des élus, des créanciers, des fournisseurs, des médias et les membres du personnel, mais aussi des institutions supérieures de contrôle des finances publiques (ISC) des pays de l'Alliance.
- Par **transparence financière interne**, en revanche, on entend la transparence de l'information qu'une organisation met à la disposition des parties prenantes internes pour créer les conditions d'une bonne gouvernance. À l'OTAN, ces parties prenantes sont le Conseil, ses organes directeurs subsidiaires (par exemple le RPPB ou le Comité des budgets), les comités de surveillance des agences financées par le client et les comités de direction et les comités directeurs d'autres organismes et entités OTAN.

1.2.5 Les ISC sont des institutions publiques indépendantes qui, au travers d'audits externes, contrôlent l'utilisation que les gouvernements font des deniers publics (pour consulter la liste des ISC des pays de l'OTAN, voir appendice 2). Les dispositifs de compte rendu varient d'une ISC à l'autre (examen par les organes législatifs ou les autorités judiciaires, communication de l'information au grand public, etc.). Quelle que soit la forme qu'ils prennent, ils revêtent une importance essentielle car ils permettent d'exercer un contrôle effectif sur la gouvernance publique et d'en préserver l'intégrité. Dans les organisations intergouvernementales telles que l'OTAN, qui ne sont pas dotées de corps législatif, le rôle des organes d'audit externe est encore plus crucial, car ces organes sont seuls garants de la transparence de l'information financière à l'usage des utilisateurs externes.

1.2.6 Pour les organisations qui interviennent dans les domaines de la défense et de la sécurité, où la documentation est souvent classifiée et où l'information est communiquée selon le principe du besoin d'en connaître, la mise en pratique du principe de transparence externe ne va pas nécessairement de soi. L'OTAN a toutefois pris des mesures pour démontrer qu'elle observe les normes et principes les plus stricts en matière de transparence, notamment sur le plan financier.

1.2.7 L'OTAN communique ainsi les montants globaux des budgets civil et militaire, ainsi que le plafond annuel de son programme d'investissement au service de la sécurité (NSIP) et des statistiques sur l'exécution des projets. Elle publie aussi les états financiers établis par les différentes entités OTAN – y compris l'opinion de l'IBAN à leur sujet ainsi que ses observations et recommandations –, pour autant qu'ils soient non classifiés.

1.2.8 Conscient de l'importance stratégique fondamentale que revêtent ces questions, l'IBAN a organisé, à l'automne 2022, une conférence sur le thème « Transparence et obligation de rendre compte : des éléments essentiels de la bonne gouvernance à l'OTAN ». L'objectif était de susciter l'intérêt et de stimuler le débat au niveau des parties prenantes internes (Conseil, délégations nationales et entités OTAN) ainsi qu'avec des parties prenantes externes, comme les ISC des pays de l'Alliance, les pays partenaires, diverses institutions d'audit internationales, les milieux universitaires, les médias et l'industrie.

1.3 Travaux antérieurs relatifs au cadre OTAN pour l'information comptable et financière (FRAF)

1.3.1 Dans son rapport d'activité pour 2015, l'IBAN avait prôné un renforcement de la transparence financière à l'OTAN et il avait estimé que le moment était venu de consolider les états financiers des organismes OTAN financés en commun. L'idée était que les lecteurs de ces états financiers consolidés, parmi lesquels les pays membres, les organes directeurs de l'OTAN et les citoyens, n'aient ainsi qu'un seul et unique document à consulter pour connaître le montant total du financement commun OTAN et comprendre comment ces fonds sont utilisés. Le RPPB avait pris note de l'avis de l'IBAN mais il avait considéré, sur la base d'un rapport du responsable OTAN de la politique en matière financière (Bureau OTAN des ressources (NOR) du Secrétariat international) de l'époque, que l'environnement et la structure alors en place ne se prêtaient pas à la production d'états financiers consolidés pour les organismes OTAN financés en commun. Il avait également indiqué qu'il pourrait être utile de réexaminer la question ultérieurement.

1.3.2 Dans les rapports annuels qu'il produit depuis 2019 sur les principales conclusions résultant de l'audit des états financiers, l'IBAN a plusieurs fois relevé qu'il n'était pas possible de présenter le montant de l'ensemble des charges exposées par l'OTAN, car les opérations interentités n'étaient pas éliminées. Cette situation pose problème du point de vue de la transparence financière externe, car les informations présentées ne sont pas propres à donner une image fidèle et exacte de la situation et de la performance financières globales de l'Organisation. De plus, dans ses rapports

d'activité 2021 et 2022, l'IBAN a constaté que même si de nets progrès avaient été accomplis ces dernières années, il était possible de simplifier considérablement le FRAF tout en renforçant la qualité des données financières fournies à l'appui des processus de décision.

1.3.3 Les rapports d'activité de l'IBAN sont examinés chaque année par les représentants de haut niveau des ISC des pays de l'Alliance, lors de la réunion des organismes nationaux de contrôle financier compétents (CNAB). Ceux-ci y formulent, à l'intention de l'IBAN, des observations qui sont ensuite transmises au Conseil. Depuis 2016, les ISC des pays membres de l'OTAN ont plusieurs fois soulevé la question de la consolidation des états financiers à l'échelle de l'OTAN. Plus récemment, elles se sont intéressées au cadre de compte rendu financier de l'OTAN et ont demandé où en était la réflexion sur l'idée de réviser et de simplifier ce cadre et d'en améliorer la gouvernance en le réarticulant autour des trois organisations OTAN dotées de la personnalité juridique. Ce point est évoqué dans les observations formulées par les ISC au sujet du rapport d'activité 2023 de l'IBAN, qui ont été transmises au Conseil en juin 2024. Les ISC y disent être d'avis que cet exercice de simplification s'inscrit directement dans la logique des efforts à accomplir à l'OTAN en vue d'améliorer la transparence, le compte rendu et la gouvernance.

2 POURQUOI CE RAPPORT SPÉCIAL ?

2.1 Mandat de l'IBAN

2.1.1 Le présent rapport a été établi en application des dispositions de la charte de l'IBAN (C-M(2015)0032), qui dispose notamment que le Collège a pour fonction de donner au Conseil et, par le canal des représentants permanents y siégeant, aux gouvernements des pays membres, un avis indépendant concernant les états financiers des organismes OTAN (article 2), et qu'il peut aussi, à tout moment, adresser au Conseil un rapport spécial concernant toute question à laquelle il y a lieu, à son avis, de prêter attention (article 14).

2.1.2 L'IBAN a donc décidé d'établir le présent rapport, dans le prolongement de ses travaux antérieurs et compte tenu de l'intérêt que les ISC des pays membres ont témoigné pour ce sujet, qu'elles ont évoqué à plusieurs reprises lors des réunions des CNAB. Les ISC ont dit en effet dit considérer qu'en tant qu'organe chargé de l'audit externe des comptes de l'OTAN, l'IBAN était précisément fondé à formuler des avis sur le FRAF à l'intention du Conseil. Par ailleurs, les plans stratégiques de l'IBAN pour 2022-2026 et 2025-2029 prévoyaient que ce dernier « apporter[ait] son concours à l'établissement d'un FRAF qui soit adapté aux besoins et cadre avec le nombre d'entités OTAN disposant de la personnalité juridique, c'est-à-dire trois. »

2.2 Objet et méthode

2.2.1 Le présent rapport, qui procède de l'effort de renforcement de la transparence financière engagé par l'OTAN et s'inscrit dans le prolongement des travaux antérieurs de l'IBAN sur la question, a pour objet de fournir des éléments d'appréciation au Conseil sur la nécessité éventuelle de faire évoluer le FRAF, qu'il s'agirait d'adapter pour mieux répondre aux attentes externes en matière de transparence et de communication financières. L'objectif serait de renforcer la transparence de l'information financière mise à la disposition des utilisateurs externes des états financiers des entités OTAN, conformément aux principes énoncés dans les IPSAS et dans le cadre conceptuel qui s'y rapporte, sans perdre en transparence financière en interne.

2.2.2 Aux fins de l'établissement du présent rapport, l'IBAN a passé en revue les principaux documents OTAN relatifs à l'adoption des IPSAS et au NAF. Il a également consulté les hauts responsables du Secrétariat international, ainsi que les spécialistes OTAN des questions financières, par l'entremise du groupe des contrôleurs des finances de l'OTAN (NGFC). Les équipes de l'IBAN ont établi un document de réflexion dans lequel elles ont proposé un certain nombre de pistes à creuser sur le sujet, l'idée étant de créer les conditions d'un échange constructif. Une version préliminaire du présent rapport a été communiquée aux services du SI et au NGFC pour commentaires factuels et commentaires officiels. L'IBAN a passé en revue les commentaires qui lui ont été soumis, lesquels ont été incorporés, lorsqu'il y avait lieu, à la version finale du présent rapport.

3 EST-IL RÉELLEMENT PERTINENT DE PRODUIRE 22 JEUX D'ÉTATS FINANCIERS À L'USAGE DES UTILISATEURS EXTERNES ?

3.1 Le cadre de compte rendu actuel ne répond pas pleinement aux attentes externes en matière de transparence et de communication financières

3.1.1 La transparence en matière financière consiste à communiquer aux utilisateurs des éléments d'information financière qui soient clairs et intelligibles. Aussi ne suffit-il pas de produire de l'information – il faut trouver le bon équilibre : ni trop, ni trop peu. Le simple fait de présenter des éléments en double peut être considéré comme un problème de transparence. Pour que l'information financière OTAN soit bien comprise par le groupe d'utilisateurs externes auxquels elle est destinée, il faut que le compte rendu soit adapté aux besoins des intéressés.

3.1.2 En règle générale, pour des raisons de transparence externe, les états financiers des entités qui relèvent d'une même organisation ne sont présentés séparément que s'ils sont destinés à un groupe d'utilisateurs distincts. De plus, les états financiers doivent être établis sur la base de normes comptables reconnues, pour qu'ils soient comparables avec ceux d'autres entités. L'OTAN a adopté un cadre comptable fondé sur les IPSAS et publie la grande majorité des états financiers produits en son sein ; de là il suit qu'elle doit s'attacher à satisfaire les attentes des utilisateurs externes.

NATO SANS CLASSIFICATION

IBA-AR(2025)0006

3.1.3 L'OTAN dans son ensemble recouvre trois organisations dotées de la personnalité juridique. Mais à l'heure actuelle, du point de vue du compte rendu financier, elle englobe 22 entités comptables distinctes (voir tableau 2) qui, en application du NAF, sont tenues d'établir chaque année un jeu complet d'états financiers à usage général, c'est-à-dire des états financiers destinés à des utilisateurs externes. Ces états financiers sont publiés chaque année sur le site web de l'OTAN, à l'exception de ceux de deux entités (pour des raisons de classification de l'information).

3.1.4 Comme indiqué dans le cadre conceptuel des IPSAS, l'établissement d'états financiers à usage général a un coût. Pour que les normes de compte rendu soient appliquées de manière efficace et efficiente, il convient que les entités du secteur public n'établissent d'états financiers que si l'information financière ainsi produite intéresse un groupe d'utilisateurs externes distinct (public en général, contribuables, parlementaires, médias, industrie, milieux universitaires, etc.). De l'avis de l'IBAN, les états financiers actuellement produits par les différentes entités OTAN ne sont pas tous destinés à des groupes d'utilisateurs distincts.

Tableau 2 – Les 22 entités comptables OTAN

Entités comptables OTAN		Entités comptables OTAN	
1	ACO – Commandement allié Opérations	12	NAMMO – Organisation de gestion OTAN pour la mise au point, la production et le soutien opérationnel d'un avion de combat polyvalent
2	ACT – Commandement allié Transformation	13	NAPMA – Agence de gestion du programme du système aéroporté de détection lointaine et de contrôle de l'OTAN
3	BGX – Groupe exécutif du BICES	14	CPS/DBPS – Régime de pensions coordonné/Régime de pensions à prestations définies
4	DCPS – Régime de pensions à cotisations définies	15	NCIO – Organisation OTAN d'information et de communication
5	DIANA – Accélérateur d'innovation de défense pour l'Atlantique Nord	16	NDC – Collège de défense de l'OTAN
6	EMI – État-major militaire international	17	NEFMO – Organisation de gestion OTAN pour le développement, la production et la logistique de l'avion de combat européen
7	SI – Secrétariat international	18	NETMA – Agence de gestion OTAN pour le développement, la production et la logistique de l'ACE 2000 et du Tornado
8	MSIAC – Accélérateur d'innovation de défense pour l'Atlantique Nord	19	NFO – Bureau des sites de contrôle de la précision des détecteurs et des armes des forces navales de l'OTAN (FORACS OTAN)
9	NAGSMO (en liquidation) – Accélérateur d'innovation de défense pour l'Atlantique Nord (en liquidation)	20	NSPO – Organisation OTAN de soutien et d'acquisition
10	NAHEMO – Organisation de gestion OTAN pour la conception, le développement, la production et la logistique de l'hélicoptère OTAN des années 90	21	RMCF – Fonds de couverture médicale des agents à la retraite
11	NAMEADSMO (en liquidation) – Organisation de gestion pour la conception, le développement, la production et la logistique du système de défense aérienne élargie à moyenne portée (en liquidation)	22	STO – Organisation OTAN pour la science et la technologie

Source : IBAN

3.1.5 À l'heure actuelle, l'OTAN produit 22 jeux d'états financiers distincts, établis conformément au NAF. Cela a du sens sur les plans de la gouvernance et de la transparence internes, puisque les entités qui présentent des états financiers ont chacune un périmètre de compétence bien défini, mais cela veut dire qu'un utilisateur externe, par exemple un contribuable ou un parlementaire, devra analyser 22 jeux d'états financiers (pour autant qu'ils soient tous rendus publics), en tenant compte des écarts entre les IPSAS et leur version adaptée pour les besoins du NAF, pour comprendre le fonctionnement de l'OTAN et la manière dont celle-ci utilise et gère les ressources qui lui sont confiées.

3.1.6 Le cadre pour l'information financière et comptable n'avait pas été pensé pour aboutir à un tel degré de complexité, qui a été atteint au fil du temps, par la force des choses. Il n'en reste pas moins que cette accumulation d'états financiers établis conformément au NAF ne présente qu'une faible valeur ajoutée pour les principaux utilisateurs visés, à savoir les parties externes, *a fortiori* dans la mesure où l'OTAN ne se compose en réalité que de trois entités juridiques. Cette abondance d'information et le fait que certaines dispositions des IPSAS ont été adaptées pour les besoins du NAF ont même tendance à produire une impression d'opacité. En effet, les utilisateurs externes des états financiers cherchent généralement à obtenir une vue d'ensemble des droits et des obligations de l'organisation à laquelle ils s'intéressent. C'est pourquoi la plupart des institutions publiques et bon nombre de grandes organisations internationales (notamment au sein du système coordonné) produisent des états financiers qui cadrent avec leur architecture juridique.

3.1.7 Par ailleurs, les états financiers des 22 entités comptables OTAN sont produits séparément, et l'on y retrouve donc, au niveau des actifs, des passifs, des produits et des charges, des opérations qui interviennent entre ces différentes entités. Par exemple, si une entité OTAN demande à une autre entité OTAN de lui fournir des biens ou des services, les produits et les charges relatifs à cette opération seront comptabilisés dans les états financiers des deux entités. Cela peut être considéré comme un doublon. De fait, même en compilant les informations communiquées dans les différents états financiers, les utilisateurs externes ne peuvent pas se forger de vue d'ensemble de l'utilisation et de la gestion des ressources confiées à l'Organisation.

3.1.8 L'IBAN a soulevé ce problème à plusieurs reprises dans les rapports annuels qu'il produit depuis 2019 sur les principales conclusions résultant de l'audit des états financiers ; dans l'édition portant sur les états financiers de 2022 (IBA-M(2024)0002), il a ainsi indiqué qu'il n'était pas possible de présenter le montant de l'ensemble des charges exposées par l'OTAN, car les opérations interentités n'étaient pas éliminées. Cela n'est pas sans incidence du point de vue de la transparence financière externe, car les informations présentées ne sont pas propres à donner une image fidèle et exacte de la situation et de la performance financières globales de l'Organisation.

3.1.9 Le cadre de compte rendu financier actuel ne permet pas aux utilisateurs externes des états financiers, et notamment aux contribuables et aux parlementaires, de se faire une idée, par exemple, du total des passifs supportés par l'OTAN, ni

d'analyser sa situation et sa performance financière au regard de normes comptables internationalement reconnues. L'IBAN est donc d'avis qu'en l'état, le cadre OTAN pour l'information comptable et financière, en application duquel 22 jeux d'états financiers séparés sont établis sur la base du NAF, ne répond pas pleinement aux attentes externes en matière de transparence et de communication financières. Il estime également que ce cadre n'est pas conforme à l'esprit des principes énoncés dans les IPSAS, qui disposent notamment que les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie de l'entité. Or, la présentation d'une image fidèle nécessite une représentation sincère des actifs, des passifs, des produits et des charges, selon les critères exposés dans les IPSAS.

3.2 Pour mieux répondre aux attentes externes en matière de transparence et de communication financières, il serait préférable d'articuler le cadre de compte rendu financier autour de trois entités comptables

3.2.1 Rien n'interdit d'établir 22 jeux d'états financiers sur la base du NAF et de s'en servir à des fins de compte rendu et de gouvernance internes – bien que cela ait un coût. Cependant, cette façon de procéder n'est pas la meilleure du point de vue de la transparence et du compte rendu externes, puisque ces états financiers ne s'adressent pas chacun à un groupe d'utilisateurs distincts, et l'IBAN est d'avis qu'elle n'est conforme ni à l'esprit ni aux objectifs du cadre conceptuel des IPSAS.

3.2.2 Il existe plusieurs façons de donner une vue d'ensemble des états financiers d'une entité du secteur public. Dans le cas de l'OTAN, il y a une raison logique/juridique de simplifier la présentation de l'information, et un moyen direct de le faire, à savoir ne produire d'états financiers à usage général que pour les trois organisations OTAN qui sont dotées d'une personnalité juridique propre. En application des IPSAS, toute entité comptable est tenue de comptabiliser ses actifs, ses passifs, ses produits et ses charges. Or, seules les entités dotées de la personnalité juridique peuvent assumer un passif. Il serait donc logique de ne produire qu'un jeu d'états financiers consolidés par entité dotée de la personnalité juridique, ce qui permettrait de donner une vue globale de la situation financière (actifs et passifs) et de la performance financière (produits et charges) de l'entité concernée.

Personnalité juridique

Lorsqu'elle est dotée de la personnalité juridique, une entité a la capacité :

- (a) de contracter ;
- (b) d'acquérir et de vendre des biens immobiliers et mobiliers ;
- (c) d'ester en justice. »

Source : Convention sur les privilèges et immunités des Nations Unies (1946), article premier.

3.2.3 Comme indiqué plus haut (voir tableau 1), l'OTAN se compose de trois organisations dotées de la personnalité juridique et placées sous l'autorité du Conseil de l'Atlantique Nord : l'OTAN, le SHAPE et le QG du SACT. Les 22 entités comptables OTAN n'ont pas de personnalité juridique propre et exercent leurs

activités sous le couvert de celle d'une de ces trois organisations (voir appendice 1). Concrètement :

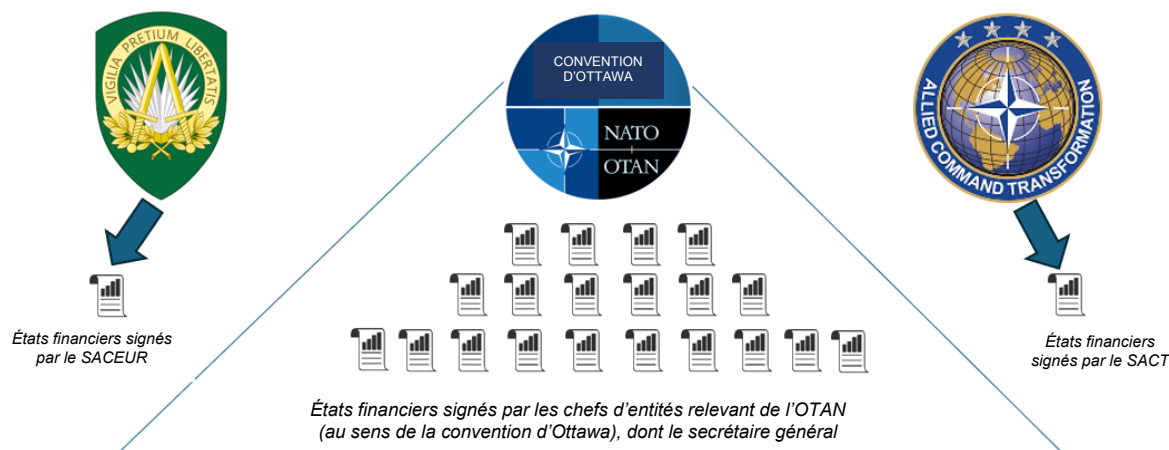
- Vingt entités comptables sont couvertes par la personnalité juridique de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa).
- Le Commandement allié Transformation (ACO) est une entité comptable OTAN qui exerce ses activités sous le couvert de la personnalité juridique dont le SHAPE est doté en vertu du protocole de Paris. L'ACO se compose du SHAPE et des organismes qui sont subordonnés à ce dernier et qui sont autorisés à agir en son nom.
- Le Commandement allié Transformation (ACT) est une entité comptable OTAN qui exerce ses activités sous le couvert de la personnalité juridique dont le QG du SACT est doté en vertu du protocole de Paris. L'ACT se compose du QG du SACT ainsi que des organismes qui sont subordonnés à ce dernier et qui sont autorisés à agir en son nom.

3.2.4 L'information financière relative aux commandements subordonnés qui relèvent du SHAPE et à ceux qui relèvent du QG du SACT est communiquée, respectivement, par l'ACO et par l'ACT, qui présentent chacun leurs propres états financiers à usage général. Pour ces deux organismes, le cadre de compte rendu correspond donc déjà à la réalité juridique.

3.2.5 En revanche, les 20 entités comptables qui relèvent de la personnalité juridique de l'OTAN au sens de la convention d'Ottawa produisent toutes des états financiers, alors même que ceux-ci ne s'adressent pas à des groupes d'utilisateurs distincts, et que ces entités n'ont la personnalité juridique qu'en tant qu'elles ont part à celle de l'OTAN.

3.2.6 Les trois organisations dotées de la personnalité juridique au sein de l'architecture OTAN n'appliquent donc pas toutes les mêmes principes de compte rendu financier, ce qui pose un problème de cohérence interne. De plus, cela donne aux utilisateurs externes l'impression que les entités comptables relevant de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) ont une personnalité juridique propre et que leurs états financiers s'adressent à des groupes d'utilisateurs distincts. Or, et même si certaines sont dotées d'organes directeurs subsidiaires et jouissent, par décision du Conseil, d'un certain degré d'autonomie structurelle, administrative et financière, toutes ces entités exercent leurs activités sous le couvert de la personnalité juridique de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa). La figure 1 présente un récapitulatif des dispositifs de compte rendu financier en place dans les trois organisations OTAN dotées de la personnalité juridique.

Figure 1 – Trois organisations dotées de la personnalité juridique, mais 22 jeux d'états financiers



Source : IBAN

3.2.7 La pratique courante, dans les organisations internationales qui ont adopté les IPSAS, est de considérer que seules les entités dotées de la personnalité juridique sont des entités comptables et doivent présenter des états financiers. Pour donner un exemple concret : l'OTAN appartient au système coordonné (voir tableau 3), qui regroupe six organisations internationales partageant un dispositif harmonisé de rémunération et de pensions. Dans les cinq autres organisations du système, seules les entités qui sont dotées d'une personnalité juridique propre publient des états financiers établis sur la base des IPSAS. De fait, rien n'interdit d'établir des états financiers à usage général distincts pour chacune des entités OTAN. Cependant, et comme indiqué par les ISC des pays membres de l'OTAN dans les commentaires qu'elles ont adressés au Conseil, les utilisateurs externes des états financiers des organisations internationales attendent généralement de celles-ci qu'elles ne produisent qu'un seul jeu d'états financiers audités par entité dotée de la personnalité juridique, puisque ces entités sont les seules à avoir des droits et des obligations et à pouvoir assumer des passifs.

Tableau 3 – Organisations du système coordonné

Organisations du système coordonné	
CdE	Conseil de l'Europe
CEPMET	Centre européen pour les prévisions météorologiques à moyen terme
ESA	Agence spatiale européenne
EUMETSAT	Organisation européenne pour l'exploitation des satellites météorologiques
OTAN	Organisation du Traité de l'Atlantique Nord
OCDE	Organisation de coopération et de développement économiques

Source : IBAN, sur la base des documents fondateurs des organisations du système coordonné.

3.2.8 Puisque 20 entités comptables OTAN exercent leurs activités sous le couvert de la personnalité juridique de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), il serait préférable, pour mieux respecter le principe de transparence financière et l'obligation de rendre compte vis-à-vis des utilisateurs externes (voir IPSAS 1), de ne produire qu'un seul jeu d'états financiers pour l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa). Les informations classifiées pourraient être masquées ou exclues de la version des états financiers qui serait communiquée au public. L'OTAN pourrait par exemple décider de masquer la note jointe aux états financiers dans laquelle figurent les informations détaillées concernant les différentes entités en activité et/ou l'état de l'exécution du budget de certaines entités. Les IPSAS prévoient d'ailleurs la possibilité d'exclure totalement telle ou telle entité du cadre de compte rendu, si cela s'avère nécessaire et pour autant que les informations qui la concernent ne soient pas significatives.

3.2.9 Il serait donc logique, et plus adapté, de produire un unique jeu d'états financiers pour toutes les entités couvertes par la personnalité juridique de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa). Cela permettrait de ramener de 22 à 3 le nombre de jeux d'états financiers communiqués aux utilisateurs externes. On trouvera dans le tableau 4 un récapitulatif de la situation actuelle (nombre d'entités comptables et nombre de jeux d'états financiers à usage général produits) et de la manière dont elle évoluerait si le nouveau FRAF était adopté.

Tableau 4 – Un nouveau FRAF articulé autour de trois entités comptables

Organisation dotée de la personnalité juridique	Entités comptables OTAN	Nombre de jeux d'états financiers à usage général destinés aux utilisateurs externes
OTAN (au sens de la convention d'Ottawa)	OTAN	1 (contre 20 actuellement)
SHAPE	ACO	1 (pas de changement)
QG du SACT	ACT	1 (pas de changement)

Source : IBAN

3.2.10 Dans le cadre du nouveau FRAF, les informations relatives aux activités de toutes les entités subsidiaires ayant part à la personnalité juridique de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) pour lesquelles celle-ci agit en tant que mandant seraient rassemblées dans un unique jeu d'états financiers, quelle que soit la nature de ces activités, leurs sources et modes de financement (financement commun, financement par le client, financement conjoint, etc.), et le nombre de pays participants. L'IBAN estime que ce cadre de compte rendu articulé autour des trois organisations OTAN dotées d'une personnalité juridique propre répondrait mieux aux attentes externes en matière de transparence et de communication financières.

3.3 Le changement proposé serait sans incidence du point de vue de la transparence interne

3.3.1 La production d'un unique jeu d'états financiers pour toutes les entités qui relèvent de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) n'aurait pas d'incidence du

point de vue de la transparence financière interne ; les parties prenantes, en particulier les organes directeurs, disposeraient toujours à cet égard des éléments dont ils auraient besoin. En effet, les informations significatives concernant les différentes entités concernées figureraient encore dans les notes jointes aux états financiers. Ce serait le cas en particulier des soldes interentités, qui seraient éliminés dans les états financiers eux-mêmes. Des états financiers séparés pourraient encore être produits à des fins de compte rendu interne pour certaines entités relevant de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), si les pays le jugeaient nécessaire. Ils seraient signés par les chefs d'organismes OTAN et les contrôleurs des finances concernés. Au besoin, ils pourraient être publiés dans les états financiers de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), à titre d'information sectorielle, conformément à l'IPSAS 18 (Information sectorielle). Pour des raisons de transparence financière interne, il reste important que les organes directeurs puissent disposer de ces éléments.

3.3.2 Pour l'ACO et l'ACT, le cadre de compte rendu correspond déjà à la réalité juridique, puisque les états financiers de ces deux organismes englobent l'information financière relative à toutes leurs entités subordonnées. Or, cela ne pose pas de problème de transparence financière interne.

3.3.3 Les organes directeurs de l'OTAN s'appuient sur des rapports sur l'exécution du budget et/ou sur des rapports financiers pour affecter des ressources au service des objectifs et des besoins approuvés et suivre l'utilisation des fonds, conformément au NFR et aux règles et procédures financières de l'OTAN. Ces rapports ont une véritable utilité du point de vue de la transparence financière interne, et cela n'a pas vocation à changer : dans le cadre du nouveau FRAF, chaque entité OTAN continuerait d'en produire, selon les besoins. Ces rapports sur l'exécution du budget et rapports financiers seraient annexés aux états financiers consolidés, conformément au NFR. De ce fait, les organes directeurs de l'OTAN et les autres parties prenantes internes seraient toujours en mesure de superviser l'action des équipes de direction et de vérifier que les ressources allouées à chaque entité OTAN ont été utilisées de manière efficiente et efficace.

3.3.4 D'un point de vue global, la fonction d'audit externe des états financiers OTAN se trouverait renforcée. L'IBAN ne produirait que trois rapports d'audit externe (contre 22 actuellement), dans lesquels il émettrait son opinion sur les états financiers de chacune des organisations OTAN dotées de la personnalité juridique. Rien ne changerait pour l'ACO et l'ACT, puisque l'IBAN n'établit déjà qu'un seul rapport d'audit pour chacune de ces deux entités. Dans ses rapports, l'IBAN mentionnerait clairement à quelle(s) entité(s) se rapporte son opinion, ainsi que ses observations et recommandations, pour préserver le bon exercice de la responsabilité financière en interne. La baisse du nombre de rapports que l'IBAN aurait à produire ne se traduirait pas par une diminution de ses besoins en ressources, puisque celui-ci continuerait de travailler avec toute la rigueur qui s'impose, conformément à sa charte et aux normes d'audit financier qu'il observe.

3.3.5 Dans ce contexte, le nombre d'opinions avec réserve qui pourraient être formulées serait mécaniquement plafonné à trois. Le risque que la présence d'erreurs mineures dans les états financiers aboutisse à la formulation d'une opinion avec réserve pourrait aussi diminuer pour les entités couvertes par la personnalité juridique de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), puisque le seuil d'importance relative serait relevé, conformément aux normes applicables en matière d'audit. Cela permettrait de soigner l'image de l'OTAN et sa réputation de bonne gestionnaire auprès des utilisateurs externes. De plus, l'IBAN pourrait se concentrer sur les éléments réellement porteurs de risques et se pencher plus avant sur les nombreuses questions transversales qui intéressent l'OTAN au sens large. Ainsi, tout en préservant la transparence de l'information à usage interne relative à toutes les entités OTAN, conformément aux normes appliquées par l'IBAN en matière d'audit financier, l'adoption d'un nouveau FRAF permettrait de gagner en transparence vis-à-vis des utilisateurs externes, puisque les états financiers seraient plus faciles à comprendre et à utiliser.

3.4 Réarticulation du FRAF autour de trois entités comptables : conséquences pratiques

3.4.1 L'application du nouveau FRAF supposerait de nommer un(e) coordonnateur/coordonnatrice pour le compte rendu financier OTAN, qui, appuyé(e) par une petite équipe, serait chargé(e) d'établir un unique jeu d'états financiers pour l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), sur la base des dossiers d'information financière fournis par chacune des entités qui en relèvent. Sachant que les états financiers de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) seraient établis sur la base d'informations déjà disponibles par ailleurs, l'application du nouveau FRAF ne devrait pas exiger de gros complément de ressources. Le coordonnateur/la coordonnatrice et sa petite équipe formeraient l'unité de coordination du compte rendu financier.

3.4.2 Dans le cadre du nouveau FRAF, toutes les entités OTAN établiraient des dossiers d'information financière comprenant notamment les soldes de leurs comptes et les informations requises pour l'établissement des états financiers de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa). Si les pays le jugeaient nécessaire, ces dossiers d'information pourraient également inclure les états financiers signés de l'entité concernée. Les chefs d'organismes OTAN et les contrôleurs des finances signeraient les états financiers, selon leurs périmètres de compétence respectifs, ainsi qu'une déclaration sur le contrôle interne, ce qui permettrait de préserver l'autorité et les responsabilités dont ils sont investis en interne et devant les organes directeurs subordonnés. Les états financiers de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) établis sur cette base seraient ensuite signés par le plus haut fonctionnaire international de l'Organisation, à savoir le secrétaire général, et par le coordonnateur/la coordonnatrice pour le compte rendu financier OTAN. Cette évolution supposerait une révision du NFR.

3.4.3 La production, en fin d'exercice, d'un unique jeu d'états financiers établi sur la base de multiples dossiers d'information financière (comprenant les grands livres et les éléments ayant vocation à figurer dans les notes jointes aux états financiers) est

une technique de compte rendu comptable parmi d'autres. L'adoption de cette technique ne devrait pas avoir d'incidences majeures sur les activités courantes liées à la gouvernance des différentes entités OTAN qui présentent actuellement des états financiers. À la fin de chaque exercice, une petite équipe de spécialistes des IPSAS se chargerait d'éliminer les opérations interentités et de compiler les éléments appelés à figurer dans les notes jointes aux états financiers de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), veillant ainsi à la cohérence de l'information présentée au titre des différents secteurs.

3.4.4 Ces nouveautés seraient incorporées au NFR et aux chartes des entités OTAN qui présentent actuellement des états financiers. Il faudrait également adopter un plan comptable standard, de manière à améliorer la comparabilité de l'information présentée par les différentes entités relevant de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa). Dans l'intervalle, il serait possible de définir des équivalences entre les plans comptables utilisés par les différentes entités et le plan standard qui servirait à établir les états financiers de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa). Cela ferait naître des besoins supplémentaires de faible ampleur sur le plan des ressources, surtout dans un premier temps, mais l'IBAN est d'avis que cet effort serait modeste, et non significatif dans le référentiel de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa).

3.5 Quelle valeur ajoutée pour les comités et pour l'OTAN dans son ensemble ?

3.5.1 La refonte du FRAF se traduirait par une diminution sensible du nombre de jeux d'états financiers et de rapports d'audit soumis à l'examen du RPPB (qui est de fait le comité OTAN chargé des questions d'audit), et donc du nombre de rapports et de plans d'action que celui-ci aurait à établir. Le RPPB et les représentants nationaux qui y siègent n'auraient effectivement plus que trois jeux d'états financiers et trois rapports d'audit à examiner, contre 22 actuellement. Leur charge de travail s'en trouverait allégée, et de nouveaux gains d'efficacité pourraient être réalisés à l'échelle de l'Organisation.

3.5.2 Au-delà des avantages qu'il présente du point de vue de la transparence et de la communication financières externes, le nouveau FRAF pourrait servir de socle à d'autres améliorations susceptibles d'aboutir à des gains d'efficacité et d'efficacité et à la réalisation d'économies à l'échelle de l'OTAN. De l'avis de l'IBAN, la production d'un unique jeu d'états financiers englobant les informations relatives aux 20 entités qui relèvent de l'OTAN au sens de la convention d'Ottawa permettrait de renforcer le processus de compte rendu financier et d'audit externe de l'OTAN au sens large. L'adoption du nouveau FRAF serait également l'occasion de renforcer la collaboration et de procéder à d'autres améliorations en interne, ce qui aiderait les organes de gouvernance à éviter les effets de silo et les problèmes de cloisonnement entre les activités des différentes entités regroupées au sein de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa). Pour donner quelques exemples concrets :

- Soutien en matière de compte rendu financier – Les différentes entités OTAN pourraient faire appel aux compétences spécialisées de l'unité chargée de la coordination du compte rendu financier en cas de question relative aux IPSAS ou aux pistes d'audit.
- Mutualisation des services – Des services mutualisés pourraient être mis en place, par exemple dans les domaines suivants : compte rendu financier, audit et enquêtes internes, conseil juridique, systèmes d'information et de communication (progiciel de gestion intégré (ERP), cybersécurité), services au personnel et achats. Cela pourrait nécessiter de réaffecter certaines fonctions et attributions et de repenser en partie les dispositifs de contrôle interne et le système ERP.
- Comparabilité accrue – L'adoption d'un plan comptable standard permettrait d'améliorer la comparabilité de l'information présentée par les différentes entités relevant de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa).
- Gains d'efficience (au niveau gouvernance) – Le RPPB n'examinerait qu'un seul jeu d'états financiers à usage général pour toutes les entités relevant de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), contre 20 actuellement, ce qui lui permettrait d'économiser des ressources.

3.6 Préserver l'esprit des IPSAS : un impératif pour la mise en place d'un nouveau FRAF

3.6.1 Pour se doter d'un nouveau FRAF qui réponde réellement aux attentes, l'OTAN doit renouer pleinement avec l'esprit des IPSAS, et notamment se conformer aux objectifs qui y sont énoncés concernant la transparence et la communication financières vis-à-vis des utilisateurs externes des états financiers.

3.6.2 Au fil des ans, adaptation par adaptation, le NAF s'est considérablement éloigné des grands principes énoncés dans le cadre conceptuel des IPSAS. Il conviendra de remédier à cette situation dans le cadre de la mise en place du nouveau FRAF, l'objectif étant que l'OTAN dispose d'un cadre comptable fondé sur des normes modernes et reconnues au niveau international.

4 UN CADRE COMPTABLE MODERNE ET RECONNU AU NIVEAU INTERNATIONAL, PLEINEMENT CONFORME AUX IPSAS

4.1 L'adoption et la mise en œuvre des IPSAS sont des processus d'une grande complexité, qui requièrent un effort d'investissement important et des compétences spécialisées

4.1.1 Au moment de la création de l'Organisation, en 1951, il n'existait pas de normes comptables spécifiquement applicables aux entités du secteur public. Le cadre établi depuis lors a sensiblement évolué au fil du temps et il est devenu de plus

en plus complexe. Avant l'adoption des IPSAS par l'OTAN, en 2002, toutes les entités OTAN établissaient leurs comptes selon la méthode de la comptabilité de caisse, en application de la version du NFR qui s'appliquait à l'époque. Ces comptes n'étaient pas rendus publics, et les exigences de transparence financière étaient donc définies, pour l'essentiel, au regard des besoins des parties prenantes internes, c'est-à-dire principalement des organes directeurs subsidiaires.

4.1.2 Dans le secteur privé, les entités doivent produire, en complément des comptes de gestion dont les propriétaires d'entreprises et les gestionnaires se servent pour prendre des décisions et suivre la performance en interne, des états financiers établis sur la base de normes comptables telles que les normes internationales d'information financière (IFRS), et qui sont destinés aux utilisateurs externes. Les IPSAS sont au secteur public ce que les IFRS sont au secteur privé. Elles définissent un cadre de compte rendu comptable qui s'ajoute à celui du compte rendu budgétaire et qui vise essentiellement à répondre aux besoins d'information des utilisateurs externes, dont le public en général, les contribuables et les parlementaires des pays de l'Alliance. Le cadre IPSAS a vocation à compléter, et non pas à remplacer, le cadre de compte rendu budgétaire utilisé en interne à des fins de gouvernance et pour assurer la bonne gestion des ressources confiées à une entité.

4.1.3 Le passage aux IPSAS demande un véritable effort d'investissement : renforcement des effectifs et extension de la gamme de compétences des services financiers, formation des administrateurs de programme à la comptabilité d'exercice, ou encore déploiement et maintenance de systèmes de planification des ressources d'entreprise qui soient compatibles à la fois avec le cadre IPSAS et avec le cadre de compte rendu budgétaire existant. Par ailleurs, les états financiers établis à l'usage des utilisateurs externes doivent aussi être audités. Pour passer aux IPSAS tout en continuant de contrôler le respect des règles financières en vigueur avec toute la rigueur attendue dans une entité du secteur public, il faut renforcer significativement les effectifs des équipes d'audit et développer la gamme de compétences spécialisées disponibles en interne.

4.1.4 Enfin, le cadre IPSAS est sensiblement plus complexe que celui que l'OTAN utilisait par le passé. L'ancien cadre OTAN avait été défini en interne, sur la base d'une série de principes comptables généralement reconnus, qui avaient été approuvés par les organes de gouvernance et tenaient sur deux pages dans la version du NFR qui avait cours à l'époque. Les exigences de compte rendu définies dans les IPSAS sont bien plus complexes, et les personnes chargées d'établir et d'auditer les états financiers doivent aujourd'hui disposer de compétences autrement plus spécialisées. Les chiffres sont parlants : le cadre conceptuel des IPSAS et les trois volumes exposant les normes en elles-mêmes totalisent plus de 1 800 pages.

4.2 La mise en œuvre des IPSAS à l'OTAN n'est pas allée sans mal

4.2.1 En 2002, les IPSAS ont été adoptées comme cadre de comptabilité générale et de compte rendu financier à l'OTAN, avec effet à compter de l'exercice 2006. L'objectif premier était de renforcer la cohérence des pratiques comptables et du

compte rendu financier à l'échelle de l'OTAN, mais d'autres avantages étaient attendus, en particulier sur le plan de la gestion des ressources et des actifs.

4.2.2 L'adoption des IPSAS a constitué un changement de paradigme : le cadre initial avait été pensé pour répondre essentiellement aux besoins des parties internes sur les plans de l'information financière et de l'obligation de rendre compte mais devrait désormais satisfaire aussi ceux des parties externes. Les IPSAS ont en effet été conçues au bénéfice des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'exiger d'une entité qu'elle leur fournisse des éléments d'information financière adaptés à leurs besoins particuliers. Les attentes des parties externes sont celles qui priment - ce qui n'empêche pas que l'information produite soit utile également aux parties internes.

4.2.3 En 2011, dans son rapport spécial au Conseil sur la mise en œuvre des IPSAS à l'OTAN et les pistes à suivre à cet égard (C-M(2011)0000), l'IBAN avait constaté qu'au moment de l'adoption des IPSAS, la question de savoir qui étaient les destinataires des états financiers et quels étaient leurs besoins d'information n'avait pas été précisément tranchée. Il avait également relevé que les états financiers IPSAS ne semblaient pas être largement utilisés par les responsables de la gouvernance, ce qui permettait de s'interroger sur l'utilité qu'ils revêtaient pour cette catégorie particulière d'utilisateurs internes.

4.2.4 De plus, le Conseil avait approuvé l'adoption des IPSAS en partant du principe que cette opération se ferait à coût zéro. Rétrospectivement, il apparaît que cette hypothèse était irréaliste. Comme la plupart des organisations qui sont passées aux IPSAS au cours des dernières années ont pu le constater, la transition est gourmande en ressources. Elle suppose en effet de se donner les moyens d'interpréter et d'appliquer un cadre de compte rendu financier plus complexe, qui s'ajoute au cadre de compte rendu budgétaire existant, et de disposer de systèmes informatiques adaptés aux nouveaux principes de comptabilité applicables.

4.2.5 Dans le rapport qu'il a consacré à cette question en 2013 (C-M(2013)0006), le RPPB a indiqué que « l'histoire mouvementée de la mise en œuvre des IPSAS à l'OTAN [tenait] à de multiples raisons », et citait notamment les suivantes :

- *Tout d'abord, la décision prise par le Conseil en 2002 [NB : d'adopter les IPSAS] ne s'est pas accompagnée de l'établissement d'un programme détaillé de gestion du changement à l'intention de la haute direction, et elle reposait sur l'hypothèse, erronée, selon laquelle la mise en conformité avec les IPSAS pourrait se faire à coût zéro.*
- *Le travail qu'allait nécessiter la mise en œuvre des IPSAS n'a par ailleurs pas été évalué à sa juste mesure. Ensuite, l'OTAN reste fondamentalement une organisation fonctionnant sur la base de budgets, selon les principes de la comptabilité de caisse, et dont les entités sont financées selon des modalités différentes (financement commun mais aussi financement multinational). Le processus décisionnel de l'OTAN en matière d'affectation des ressources ne s'appuie pas sur les informations issues d'une comptabilité d'exercice, mais repose sur une comparaison des montants dépensés et des montants*

autorisés. Ainsi, l'obligation d'établir le compte rendu financier selon les principes de la comptabilité d'exercice contenus dans les IPSAS a eu pour effet de dédoubler le référentiel comptable – comptabilité de caisse d'une part, comptabilité d'exercice d'autre part – et, partant, elle a entraîné une augmentation de la charge de travail.

- *Enfin, la mise en œuvre des IPSAS a été entravée, d'une part, par le fait que ces normes ont été interprétées de façon différente selon les entités OTAN et, par conséquent, appliquées de manière incohérente à l'échelle de l'Organisation et, d'autre part, par l'utilisation de systèmes informatiques anciens qui ne permettaient pas de produire des informations financières conformes aux IPSAS.*
- *L'amélioration de la gestion financière à l'OTAN et l'optimisation de l'utilisation des données financières présentées selon les IPSAS nécessitent également un changement de mentalité important.*

4.2.6 En résumé, au moment de l'adoption des IPSAS, en 2002, l'idée générale était que l'OTAN allait substituer, sans frais, un cadre pour l'information comptable et financière amélioré au cadre de compte rendu budgétaire existant, alors considéré comme obsolète. Ce n'est pourtant pas ce qui s'est passé : dans les faits, elle a adopté un nouveau cadre de compte rendu extrêmement technique et coûteux, pensé pour les utilisateurs externes, tout en conservant son cadre de compte rendu budgétaire à l'usage des parties internes, dont les comités OTAN.

4.3 Tel qu'il existe actuellement, le FRAF n'est plus conforme à l'esprit des IPSAS

4.3.1 Une fois les IPSAS adoptées, les entités comptables OTAN ont dû s'employer à établir des états financiers conformes au nouveau cadre applicable, ce qui n'est pas allé sans mal. Il a notamment fallu commencer à comptabiliser les immobilisations corporelles, ce qui n'était pas fait antérieurement. Dans le cadre de ses audits, l'IBAN a relevé, dans plusieurs jeux d'états financiers, des erreurs significatives qui, en principe, auraient dû l'amener à formuler des opinions avec réserve. Dans un esprit de coopération constructive, à compter de 2006, il a accepté de formuler ses opinions sur la base d'états financiers rectifiés. L'idée était de faire preuve de pragmatisme et de souplesse, le temps d'accompagner la transition. Si l'IBAN n'avait pas pris cette décision, environ 87 % des états financiers de 2006, 35 % de ceux de 2008 et 47 % de ceux de 2007 auraient fait l'objet d'opinions avec réserve.

4.3.2 Le cadre IPSAS ne proposait pas initialement d'instructions quant au traitement comptable des nombreuses immobilisations corporelles et incorporelles acquises par des entités du secteur public avant l'adoption des nouvelles normes et placées sous le contrôle de ces entités. Pour l'OTAN, qui détient énormément d'actifs, essentiellement achetés avec des fonds du NSIP, la comptabilisation de ces éléments posait un vrai problème, car elle mobilisait un très gros volume de ressources administratives et financières. Toutefois, dans une nouvelle norme publiée en 2015 (IPSAS 33 – Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité

d'exercice), le Conseil des normes comptables internationales du secteur public a indiqué que faute de pouvoir être constatés à leur coût historique, les éléments en question pouvaient être évalués sur la base d'une estimation de leur coût présumé. Cette méthode permet d'éviter d'avoir à évaluer tous ces éléments à leur prix de marché, exercice qui est à la fois coûteux et pas nécessairement pertinent pour les entités du secteur public. L'OTAN pourrait utilement utiliser cette solution pour comptabiliser ses immobilisations corporelles.

4.3.3 Dans un rapport diffusé en février 2013 (C-M(2013)0006), le RPPB a fait observer que les IPSAS étaient conçues comme un tout « à prendre ou à laisser ». Il a noté que si l'OTAN décidait de se laisser une certaine marge de manœuvre vis-à-vis de leur application, elle « ne sera[it] plus en mesure d'affirmer qu'elle a[vait] adopté les IPSAS dans leur intégralité », mais il a estimé qu'il s'agissait là d'un risque acceptable. Il a ajouté que « [l]es IPSAS ne d[e]v[ai]ent pas être élevées au rang de dogme ». Sur la base de ces considérations, le Conseil a décidé, en août 2013, que l'OTAN n'utiliserait plus les IPSAS en tant que telles mais plutôt un cadre comptable OTAN adapté de ces normes : le NAF (voir C-M(2013)0039). Le RPPB avait précisé que ce cadre, qui « servira[it] de base à l'IBAN pour la vérification des états financiers des entités OTAN », devait « permettre, au fil du temps, de limiter le nombre de réserves tenant à l'application des IPSAS ». Les dispositions du NAF relatives à la constatation des immobilisations corporelles et incorporelles s'écartaient de celles des IPSAS, et préoyaient que les actifs acquis avant 2013, ou avant 2018 pour les systèmes d'information et de communication (SIC), ne seraient pas comptabilisés.

4.3.4 Depuis 2013, le NAF a été plusieurs fois modifié, certaines autres dispositions des IPSAS ayant été largement adaptées compte tenu des spécificités OTAN, essentiellement comme suite à des observations formulées par l'IBAN, dans l'objectif de réduire le nombre d'opinions avec réserve émises sur les états financiers. Comme le RPPB l'a rappelé en 2016 (C-M(2016)0023), l'OTAN n'est donc plus en mesure d'affirmer qu'elle respecte pleinement les IPSAS. De l'avis de l'IBAN, au vu de l'ampleur des adaptations apportées aux IPSAS telles qu'incorporées au NAF tant avant qu'après 2013, l'OTAN n'est plus non plus en mesure d'affirmer que cet instrument est conforme à l'esprit des IPSAS, qui posent, entre autres principes, que tous les actifs et passifs doivent être constatés selon la méthode de la comptabilité d'exercice. À l'heure actuelle, certains des principaux actifs et passifs de l'OTAN ne sont pas constatés dans l'état de la situation financière des entités comptables OTAN qui les contrôlent. C'est le cas, par exemple, de deux navires de l'OTAN, l'Alliance et le Leonardo, mais aussi des éléments de base du système aéroporté de détection et de contrôle (AWACS). Du côté des passifs, on peut citer les obligations correspondant aux avantages postérieurs à l'emploi relevant respectivement du régime de pensions coordonné et du fonds de couverture médicale des agents à la retraite (qui représentaient respectivement 6 milliards d'euros et 3 milliards d'euros à la fin de l'exercice 2024).

4.3.5 En application de l'IPSAS 1, les états financiers à usage général doivent être présentés de manière à pouvoir être comparés tant à ceux de la même entité pour les exercices antérieurs qu'à ceux d'autres entités. Or, les dispositions des IPSAS telles

qu'adaptées pour incorporation au NAF s'écartent sensiblement de leur version d'origine, au point que le cadre de compte rendu OTAN ne répond plus aux besoins des utilisateurs externes. Ceux-ci ne sont en effet plus en mesure de comparer les états financiers des entités OTAN avec ceux d'autres entités qui appliquent pleinement le cadre IPSAS internationalement reconnu, parmi lesquelles figurent bon nombre de grandes organisations internationales, dont la plupart des banques multilatérales de développement et des organismes du système des Nations Unies.

4.3.6 Par ailleurs, même avec l'adoption du NAF et de ses dispositions adaptées des IPSAS, les entités OTAN ont eu du mal à produire des états financiers conformes au nouveau cadre applicable. Comme il l'indiquait en 2010 (C-M(2010)0040), l'IBAN s'attendait à repérer de moins en moins d'erreurs significatives dans le cadre de ses audits et, partant, à voir diminuer progressivement le nombre d'états financiers à republier. Pourtant, 15 ans plus tard, il doit toujours faire preuve de la même souplesse : en 2023, 50 % des états financiers soumis par des entités OTAN ont dû être republiés car ils contenaient des erreurs significatives qui auraient conduit l'IBAN à formuler des opinions modifiées à leur sujet.

4.3.7 La mise en œuvre du cadre IPSAS à l'échelle d'une organisation donne lieu à des dépenses significatives et elle suppose de pouvoir compter sur des équipes dotées de compétences spécialisées. Le coût de l'opération ne se justifie que si les états financiers produits servent effectivement les objectifs énoncés dans les IPSAS. Si la considération première n'était pas de mieux informer les utilisateurs externes et de compléter le cadre de compte rendu budgétaire existant, l'OTAN aurait dû se demander si le passage aux IPSAS était réellement l'option la plus pertinente et la moins onéreuse. Elle aurait pu envisager d'adopter un système moins complexe, axé par exemple sur l'exécution du budget, qui aurait peut-être été plus adapté du point de vue du seul compte rendu interne, et qui aurait coûté moins cher.

4.4 De la nécessité d'un retour à la pleine application des IPSAS

4.4.1 En 2002, l'OTAN a choisi d'adopter les IPSAS. L'IBAN est donc d'avis qu'il lui faut assumer cette décision et appliquer pleinement ces normes, en vue de gagner en transparence financière vis-à-vis des utilisateurs externes, conformément aux pratiques en usage dans les organisations modernes. Elle pourrait ainsi produire, en complément des informations budgétaires utilisées en interne par les comités, des états financiers qui répondent aux attentes externes en matière de transparence et d'obligation de rendre compte. L'IBAN encourage donc vivement l'OTAN à revenir à la pleine application des IPSAS, qui constituent un cadre comptable moderne et reconnu au niveau international à l'usage des entités du secteur public.

4.4.2 En vue de faciliter un retour à la pleine application des IPSAS, l'OTAN pourrait prendre des mesures de transition et adopter les dispositions de l'IPSAS 33 (Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice), qui a été publiée en 2015. Cela pourrait initialement donner lieu à des dépenses supplémentaires (frais de conseil), mais le coût de l'opération ne serait pas très élevé au regard de ce qu'ont coûté et de ce que coûtent encore les activités liées à l'actualisation du NAF et à l'établissement des états financiers.

5 CONCLUSION ET RECOMMANDATIONS

5.1 Conclusion

5.1.1 Depuis le sommet du pays de Galles, en 2014, l'OTAN a pris des mesures en vue de gagner en transparence financière. Dans le cadre du FRAF tel qu'il existe actuellement, l'OTAN publie 22 jeux d'états financiers distincts, établis conformément au NAF, ce qui a du sens sur les plans de la gouvernance et de la transparence internes. Cependant, les utilisateurs externes des états financiers attendent de toute organisation transparente et moderne qu'elle donne une véritable vue d'ensemble de la manière dont elle gère et utilise les ressources qui lui sont confiées, sur la base de normes comptables internationalement reconnues. L'IBAN estime donc qu'en l'état, le FRAF OTAN ne répond pas pleinement aux attentes des utilisateurs externes en matière de transparence et de communication financières, et qu'il n'est plus conforme à l'esprit des principes énoncés dans les IPSAS.

5.1.2 Il est possible d'améliorer considérablement le FRAF, en renforçant la transparence externe tout en maintenant le niveau de qualité de l'information financière sur laquelle les pays de l'OTAN s'appuient pour prendre leurs décisions. Il y a une raison logique/juridique de faire évoluer le FRAF et un moyen direct de le faire, à savoir ne produire d'états financiers à usage général basés sur les IPSAS que pour les trois organisations OTAN qui sont dotées d'une personnalité juridique propre.

5.1.3 Ce nouveau FRAF serait plus souple et pourrait être intégré sans peine aux plans d'adaptation institutionnelle existants. Les chefs d'organismes OTAN et les contrôleurs des finances des différentes entités resteraient comptables, devant les comités/comités de surveillance concernés, de l'action qu'ils mènent en exécution des pouvoirs qui leur sont explicitement délégués. L'obligation de rendre en compte vis-à-vis des pays serait donc maintenue en interne, à l'échelle de chaque entité, comme c'est le cas actuellement.

5.1.4 Dans la pratique, il s'agirait de regrouper l'information financière relative aux 20 entités qui sont couvertes par la personnalité juridique de l'OTAN (au sens de la Convention d'Ottawa) en un seul et unique jeu d'états financiers audités. Pour l'ACO et l'ACT, le cadre de compte rendu correspond déjà à la réalité juridique, puisque les états financiers de ces deux organismes englobent l'information financière relative à toutes leurs entités subordonnées. En application du nouveau FRAF, l'OTAN produirait donc trois jeux d'états financiers établis sur la base des IPSAS.

5.1.5 Pour ce faire, il lui faudrait mettre au point et d'appliquer, dans des délais raisonnables, un plan de transition vers un retour à la pleine application des IPSAS qui permettrait de répondre pleinement aux besoins d'information financière des utilisateurs externes. Elle pourrait s'appuyer à cet égard sur les mesures et dispositions énoncées dans l'IPSAS 33 (Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice). En appliquant pleinement les IPSAS et faisant en sorte que son cadre de compte rendu corresponde reflète l'architecture juridique qui est la sienne (et qui est articulée autour de trois entités dotées de la personnalité

juridique), l'OTAN se doterait, à l'instar des autres organisations internationales, d'un dispositif robuste et moderne propre à répondre aux besoins d'information financière des utilisateurs externes (notamment du public en général, des contribuables et des parlementaires de pays de l'Alliance).

5.1.6 L'adoption d'un nouveau FRAF servant véritablement les objectifs définis dans les IPSAS est donc susceptible d'aboutir, à court et à moyen terme, à des gains d'efficience pour les organes directeurs, les entités OTAN et l'IBAN lui-même. Ce FRAF plus conforme aux attentes en matière de transparence financière et d'obligation de rendre compte permettrait à l'OTAN de répondre aux besoins des pays membres comme à ceux des utilisateurs externes des états financiers.

5.2 Recommandations

5.2.1 En vue de renforcer la transparence de l'information financière et le respect de l'obligation de rendre compte vis-à-vis des utilisateurs externes, l'IBAN recommande :

- 1) que l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) publie un unique jeu d'états financiers audités englobant toutes les entités qui sont couvertes par sa personnalité juridique. L'IBAN recommande qu'à cette fin, le Conseil charge l'organe directeur concerné :
 - a. de nommer un(e) coordonnateur/coordonnatrice pour le compte rendu financier OTAN qui, appuyé(e) par une petite équipe, serait chargé(e) d'établir et de présenter à l'IBAN, en vue d'un audit externe et conformément au Règlement financier de l'OTAN :
 - un unique jeu d'états financiers pour l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), qui soit pleinement conforme aux normes IPSAS (principalement à l'usage des utilisateurs externes) ;
 - l'état de l'exécution du budget de chacune des entités comprises dans cet ensemble et/ou un rapport sur l'utilisation des fonds qui lui sont alloués, qui figureraient en annexe à ce jeu d'états financiers (principalement à l'usage des parties prenantes internes) ;
 - b. de demander à toutes les entités relevant de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) de présenter au coordonnateur/à la coordonnatrice pour le compte rendu financier OTAN, pour intégration dans un unique jeu d'états financiers, un dossier d'information financière comprenant leurs états financiers signés et les soldes de leurs comptes, ainsi que les informations budgétaires pertinentes au regard de leur périmètre de compétence ;

- c. d'inviter le secrétaire général et le coordonnateur/la coordonnatrice pour le compte rendu financier OTAN à signer les états financiers de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) ;
 - d. de revoir le règlement financier et les règles et procédures financières de l'OTAN, le règlement des organisations d'acquisition, de logistique ou de service de l'OTAN (OALSO) et les chartes régissant le fonctionnement des diverses entités OTAN à la lumière de cette évolution du FRAF, sans toutefois que l'autorité et les responsabilités dont sont investies les équipes de direction, et notamment les responsables financiers, soient remises en question ;
 - e. d'établir un plan comptable standard à appliquer dans toutes les entités relevant de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) ;
- 2) qu'un plan de transition prévoyant le retour à la pleine application des IPSAS soit établi et mis à exécution, sur la base des mesures et dispositions énoncées dans l'IPSAS 33 (Première adoption des normes IPSAS fondées sur la comptabilité d'exercice), de manière à ce que les besoins des utilisateurs externes de l'information financière puissent être pleinement satisfaits. L'IBAN recommande que le Conseil confie cette tâche à l'organe directeur compétent et définisse un calendrier de mise en œuvre précis.

6 COMMENTAIRES FORMULES PAR LES PARTIES OTAN CONSULTEES ET POSITION DE L'IBAN

6.1 Commentaires formulés par les parties OTAN consultées

6.1.1 L'IBAN a pris connaissance des commentaires que son point de contact au SI, à savoir la responsable OTAN de la politique en matière d'information financière, a formulés en concertation avec la présidence du groupe des contrôleurs des finances de l'OTAN (NGFC) et le Bureau des affaires juridiques. Ces commentaires sont reproduits dans leur intégralité à l'appendice 4.

6.1.2 Les parties consultées ont donné des éléments de contexte supplémentaires sur les questions évoquées dans le présent rapport et elles ont soulevé un certain nombre de points potentiellement problématiques concernant notamment :

- le ratio coût-avantages des changements proposés ;
- la question des entités dotées de la personnalité juridique ;
- la préservation de l'esprit des IPSAS ;
- le fait que les modalités de présentation des états financiers doivent cadrer avec le dispositif de gouvernance en vigueur ;
- la possibilité d'établir un seul jeu d'états financiers à l'échelle de l'OTAN au sens large.

6.1.3 La responsable OTAN de la politique en matière d'information financière a également soumis des commentaires factuels, que l'IBAN a incorporés à son rapport lorsqu'il y avait lieu.

6.2 Position de l'IBAN

6.2.1 L'IBAN remercie la responsable OTAN de la politique en matière d'information financière, le NGFC et le Bureau des affaires juridiques pour leurs commentaires, dont il a pris bonne note. Néanmoins, après examen de ces commentaires et compte tenu de sa position sur les points soulevés, l'IBAN maintient ses conclusions et ses recommandations et reste fermement convaincu qu'il conviendrait d'aligner le cadre de compte rendu financier sur l'architecture juridique de l'OTAN en vue de renforcer la transparence à l'égard des utilisateurs externes.

Ratio coût-avantages des changements proposés

6.2.2 L'IBAN est conscient que lorsqu'une organisation envisage de modifier la manière dont elle présente l'information financière, il est bon qu'elle procède à une analyse coût-avantages des changements proposés ; il appartient aux Alliés de déterminer si une telle analyse les aiderait à prendre une décision éclairée sur la voie à suivre s'agissant de la transparence financière et du compte rendu à l'usage des utilisateurs externes. De cette analyse pourraient ressortir des enseignements utiles pour la budgétisation et l'affectation des ressources nécessaires à la mise en œuvre du nouveau FRAF.

6.2.3 Cela étant, l'IBAN souligne qu'en matière de transparence et de compte rendu financier, il est difficile d'évaluer dans quelle mesure les besoins des utilisateurs externes sont effectivement satisfaits. Comme indiqué dans le présent rapport, pour les gouvernements des pays de l'Alliance, il est important que celle-ci soit considérée d'un œil favorable par la population et les organes de représentation. Or, la transparence financière est à cet égard un facteur de poids : le moindre soupçon d'opacité peut nuire à la réputation de l'Organisation auprès du public. L'IBAN estime donc que, s'il fallait procéder à une analyse coût-avantages, il conviendrait d'y accorder une importance centrale à la satisfaction des besoins des utilisateurs externes, et de ne pas se concentrer seulement sur ceux des parties internes.

6.2.4 L'IBAN reste d'avis que les dépenses supplémentaires récurrentes auxquelles l'adoption du nouveau FRAF donnerait lieu (essentiellement liées à la création d'une petite équipe de coordination) seraient relativement modestes, compte tenu de ce que coûte aujourd'hui la production des états financiers des 20 entités qui exercent leurs activités sous le couvert de la personnalité juridique de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa).

Entités dotées de la personnalité juridique

6.2.5 L'IBAN comprend bien la distinction que les parties consultées au SI font entre ordre juridique interne et ordre juridique externe. Dans son rapport, il a utilisé le terme

« entité juridique » pour désigner les entités dotées d'une personnalité juridique propre, créées en vertu d'un traité ou d'un accord international, par opposition à celles qui sont régies par une charte ou par des dispositions réglementaires internes et relèvent de l'ordre juridique interne de l'OTAN. Comme indiqué dans la section 1.1, quoiqu'elles bénéficient d'un certain degré d'autonomie, les entités constituées par charte n'ont pas de personnalité juridique propre mais sont couvertes par celle de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa). Elles n'ont pas non plus la capacité juridique de conclure des accords ou des contrats ni d'acquérir ou de céder des biens ou des avoirs en leur nom propre.

Préservation de l'esprit des IPSAS

6.2.6 L'IBAN reconnaît que certaines des modifications apportées aux dispositions des IPSAS pour les besoins du NAF relèvent davantage de la transposition que de l'adaptation. Il considère en revanche que celles qui concernent les immobilisations corporelles, les SIC et les obligations correspondant à des avantages postérieurs à l'emploi introduisent à elles seules, entre le NAF et les IPSAS, un écart suffisant pour que le premier ne soit plus conforme à l'esprit des secondes.

6.2.7 Selon le cadre IPSAS, tous les actifs doivent être comptabilisés, quand bien même leur valeur comptable nette serait quasi nulle, parce qu'il est encore possible d'en attendre un avantage économique ou un potentiel de services futurs, que leur durée d'utilité et leur degré d'amortissement doivent être revus en continu, et que ce travail contribue à la transparence de l'information financière produite par les entités du secteur public. Constaté ces actifs, c'est rendre compte du potentiel de services ou de la valeur économique qu'ils continuent de représenter, et non pas seulement de leur dépréciation.

6.2.8 Par ailleurs, il est indispensable de comptabiliser les obligations correspondant à des avantages postérieurs à l'emploi pour donner une image fidèle, transparente et exhaustive des passifs qu'assume une organisation, pour créer les conditions d'une bonne gestion financière et conserver la confiance des parties prenantes.

Présentation des états financiers et dispositif de gouvernance en vigueur

6.2.9 L'IBAN est conscient que les modalités de présentation du compte rendu financier doivent cadrer avec le dispositif de gouvernance de l'OTAN. Les organes directeurs des différentes entités OTAN ont toute latitude pour demander l'établissement et la présentation d'états financiers séparés à utiliser à des fins de compte rendu interne. Dans le cadre du nouveau FRAF, l'IBAN ne présenterait plus de rapports d'audit sur chacun des jeux d'états financiers produits par les 20 entités couvertes par la personnalité de l'OTAN (au sens de la Convention d'Ottawa), mais il continuerait d'auditer les éléments d'information financière relatifs à ces entités conformément aux normes qu'il applique dans l'exercice de sa mission, et ce dans le contexte du rapprochement et de l'audit des données qui seraient présentées à titre

d'information sectorielle dans les états financiers de l'OTAN (au sens de la Convention d'Ottawa), conformément à l'IPSAS 18.

6.2.10 Cette démarche ne serait d'ailleurs pas une nouveauté complète : en 2012, trois agences OTAN ont été fusionnées pour donner naissance à l'Organisation OTAN de soutien et d'acquisition. Deux de ces trois composantes, à savoir le programme OTAN de gestion du transport aérien (programme NAM) et le programme du réseau d'oléoducs en Centre-Europe (programme CEPS) continuent à ce jour de produire leurs propres états financiers à l'intention de leurs organes directeurs respectifs, sans y être tenues par le NFR, afin de satisfaire aux exigences internes en matière d'obligation de rendre compte. Ces états financiers ne font pas l'objet d'un rapport d'audit distinct, mais les soldes et les opérations qui y sont consignés sont reportés dans les états financiers consolidés de la NSPO ; l'IBAN s'assure que ces données concordent avec celles que la NSPO présente à titre d'information sectorielle, et réalise son travail d'audit en conséquence. Le Collège est d'avis que cette démarche peut être appliquée à l'échelle de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa).

Possibilité d'établir un seul jeu d'états financiers à l'échelle de l'OTAN au sens large

6.2.11 L'IBAN estime que la production d'un unique jeu d'états financiers pour toutes les entités qui relèvent de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) constituerait un véritable pas en avant. En effet, lorsqu'elles concluent des accords et des contrats ou qu'elles acquièrent des biens et des avoirs ou en disposent, toutes ces entités le font au nom de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) et sous le couvert de sa personnalité juridique. Elles ne disposent pas d'une capacité juridique propre. L'ACO et l'ACT, quant à eux, opèrent respectivement sous le couvert de la personnalité juridique du SHAPE et de celle du QG du SACT, qui ont chacun la capacité juridique de conclure des accords et des contrats et d'acquérir ou de disposer de biens ou d'avoirs en leur nom propre. Puisqu'il faut impérativement avoir la personnalité juridique pour posséder des actifs ou assumer des passifs, il est logique de ne produire d'états financiers que pour les entités qui satisfont ce critère. Cela permettrait d'avoir une vue globale de la situation financière (actifs et passifs) et de la performance financière (produits et charges) de chaque entité considérée.

6.2.12 Une fois que le nouveau FRAF aura été mis en application, et que les services concernés auront pris l'habitude de n'établir que trois jeux d'états financiers, soit un par organisation dotée de la personnalité juridique, il sera possible d'envisager d'aller plus loin, et de combiner les états financiers de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), de l'ACO et de l'ACT pour ne plus publier qu'un seul jeu d'états financiers, qui couvrirait l'OTAN au sens large. L'IBAN est d'avis qu'il est encore trop tôt pour mettre cette idée en pratique, mais qu'elle mérite d'être examinée car elle permettrait d'illustrer concrètement le concept « une seule et même OTAN ». Le problème des opérations interentités ne se poserait plus et l'impression de morcellement que peut susciter la publication de multiples jeux d'états financiers serait atténuée. De plus, l'OTAN serait davantage perçue comme un tout cohérent par les utilisateurs externes de l'information financière, ce qui servirait sa communication stratégique.

Organisations dotées de la personnalité juridique et entités
comptables OTAN – Cadre actuel

Organisation dotée de la personnalité juridique	Entité comptable OTAN (par ordre alphabétique des acronymes)	Unité monétaire (en millions)	Total des charges auditées de l'exercice 2023 (1)	Total des charges auditées de l'exercice 2022 (1)
Convention d'Ottawa (1951)				
OTAN	1	BGX – Comité exécutif du BICES	Non communicable	Non communicable
	2.	DCPS – Régime de pensions à cotisations définies (2)	EUR	70
	3	DIANA – Accélérateur d'innovation de défense pour l'Atlantique Nord	EUR	9
	4	EMI – État-major militaire international	EUR	53
	5	SI – Secrétariat international	EUR	430
	6	MSIAC – Centre d'information et d'analyse sur la sécurité des munitions (3)	EUR	2
	7	NAGSMO en liquidation – Organisation de gestion de la capacité alliée de surveillance terrestre de l'OTAN, en liquidation	EUR	3
	8	NAHEMO – Organisation de gestion OTAN pour la conception, le développement, la production et la logistique de l'hélicoptère OTAN	EUR	15
	9	NAMEADSMO en liquidation – Organisation de gestion pour la conception, le développement, la production et la logistique du système de défense aérienne élargie à moyenne portée de l'OTAN, en liquidation	USD	-
	10	NAMMO – Organisation de gestion OTAN pour la mise au point, la production et le soutien en phase d'exploitation d'un avion de combat polyvalent (4)	EUR	-
	11	NAPMA – Agence de gestion du programme du système aéroporté de détection lointaine et de contrôle de l'OTAN	USD	21
	12	CPS/DPBS – Régime de pensions coordonné/Régime de pensions à prestations définies (2)	EUR	267
	13	NCIO – Organisation OTAN d'information et de communication	EUR	792
	14	NDC – Collège de défense de l'OTAN	EUR	14
	15	NEFMO – Organisation de gestion OTAN pour le développement, la production et la logistique de l'avion de combat européen	Non publié	Non publié

Organisation dotée de la personnalité juridique	Entité comptable OTAN (par ordre alphabétique des acronymes)		Unité monétaire (en millions)	Total des charges auditées de l'exercice 2023 (1)	Total des charges auditées de l'exercice 2022 (1)
	16	NETMA – Agence de gestion OTAN pour le développement, la production et la logistique de l'ACE 2000 et du Tornado	EUR	52	50
	17	NFO – Bureau des sites de contrôle de la précision des détecteurs et des armes des forces navales de l'OTAN (FORACS OTAN) (3)	EUR	2	1
	18	NSPO – Organisation OTAN de soutien et d'acquisition	EUR	4 057	3 191
	19	RMCF – Fonds de couverture médicale des agents à la retraite (2)	EUR	39	96
	20	STO – Organisation pour la science et la technologie	EUR	38	34
Protocole de Paris (1952)					
SHAPE	21	ACO – Commandement allié Opérations	EUR	1 296	1 173
QG du SACT	22	ACT – Commandement allié Transformation	EUR	207	174

NB :

- 1) Tous les montants sont exprimés en millions d'euros (MEUR) et arrondis au million le plus proche, sauf ceux qui concernent la NAMEADSMO en liquidation et la NAPMA, qui sont exprimés en millions de dollars des États-Unis (MUSD). Ils tiennent compte des sommes facturées entre entités comptables OTAN. En effet, l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) n'établit pas d'états financiers consolidés pour les 20 entités qui exercent leurs activités sous le couvert de sa personnalité juridique, dans lesquels les opérations interentités seraient éliminées. Il n'est donc pas possible de présenter le montant total net des dépenses de l'OTAN.
- 2) Comme le prévoit le Règlement du personnel civil (RPC), et en application de la convention d'Ottawa et du protocole de Paris, tous les agents civils OTAN à statut international, quelle que soit l'entité présentant des états financiers qui les emploie, peuvent bénéficier des régimes qui permettent le versement de prestations de retraite ou le remboursement de frais médicaux. Or, conformément à la norme comptable internationale (IAS) 26 – qui, comme le veut la hiérarchie définie dans la norme comptable internationale du secteur public (IPSAS) 3, régit l'établissement des états financiers des régimes de retraite –, les états financiers de ces régimes OTAN de prestations, au nombre de trois, ne comportent pas d'état de la performance financière dans lequel leurs charges seraient comptabilisées. Par conséquent, pour ces trois régimes, le montant présenté correspond à la baisse de l'actif net disponible pour le service des prestations.
- (3) Le MSIAC et le NFO, qui sont des entités à financement multinational, ne sont considérés comme des entités comptables OTAN que pour ce qui concerne les activités que le SI exerce pour leur compte.
- (4) Les états financiers de la NAMMO sont établis en partant du principe qu'elle agit en tant que mandataire et non pas en tant que mandant. C'est pourquoi ses dépenses opérationnelles ne sont pas passées en charges dans son état de la performance financière.

**Institutions supérieures de contrôle des finances publiques
des pays de l'Alliance (ISC)**

Pays de l'OTAN	Nom de l'institution en langue originale	Équivalent français (traduction de courtoisie)
Albanie	Kontrolli i Lartë i Shtetit	Cour des comptes albanaise
Belgique	Rekenhof – Cour des Comptes – Rechnungshof	Cour des comptes belge
Bulgarie	Българската Сметна палата	Cour des comptes bulgare
Canada	Office of the Auditor General of Canada - Bureau du vérificateur général du Canada	Bureau du vérificateur général du Canada
Croatie	Državni ured za reviziju	Cour des comptes croate
Tchéquie	Nejvyšší kontrolní úřad	Cour des comptes tchèque
Danemark	Rigsrevisionen	Cour des comptes danoise
Estonie	Riigikontroll	Cour des comptes estonienne
Finlande	Valtiontalouden tarkastusvirasto	Cour des comptes finlandaise
France	Cour des comptes	Cour des comptes française
Allemagne	Bundesrechnungshof	Cour fédérale des comptes d'Allemagne
Grèce	Ελεγκτικό Συνέδριο	Cour des comptes grecque
Hongrie	Állami Számvevőszék	Cour des comptes hongroise
Islande	Ríkisendurskoðun	Cour des comptes islandaise
Italie	Corte dei conti	Cour des comptes italienne
Lettonie	Latvijas Republikas Valsts Kontrole	Cour des comptes de la République de Lettonie
Lituanie	Lietuvos Respublikos Valstybės kontrolė	Cour des comptes lituanienne
Luxembourg	Cour des comptes du Grand-Duché de Luxembourg	Cour des comptes du Grand-Duché de Luxembourg
Monténégro	Crna Gora Državna Revizorska Institucija	Institution supérieure de contrôle des finances publiques du Monténégro
Pays-Bas	Algemene Rekenkamer	Cour des comptes néerlandaise
Macédoine du Nord	Државен Завод за Ревизија	Cour des comptes de la Macédoine du Nord
Norvège	Riksrevisjonen	Cour des comptes norvégienne
Pologne	Najwyższa Izba Kontroli	Cour des comptes polonaise
Portugal	Tribunal de Contas	Cour des comptes portugaise
Roumanie	Curtea de Conturi a României	Cour des comptes roumaine
Slovaquie	Najvyšší kontrolný úrad	Cour des comptes de la République slovaque
Slovénie	Računsko sodišče	Cour des comptes de la République de Slovénie
Espagne	Tribunal de Cuentas	Cour des comptes espagnole
Suède	Riksrevisionen	Cour des comptes suédoise
Türkiye	Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı	Cour des comptes turque
Royaume-Uni	National Audit Office	Cour des comptes du Royaume-Uni
États-Unis	United States Government Accountability Office	Organisme de contrôle des comptes publics des États-Unis

Liste des abréviations et des acronymes

ACO	Commandement allié Opérations
ACT	Commandement allié Transformation
CEPS	Programme du réseau d'oléoducs en Centre-Europe
CNAB	Organismes nationaux de contrôle financier compétents
Conseil	Conseil de l'Atlantique Nord
Convention d'Ottawa	Convention sur le statut de l'Organisation du Traité de l'Atlantique Nord, des représentants nationaux et du personnel international, signée à Ottawa en 1951
ERP	Progiciel de gestion intégré
FRAF	Cadre OTAN pour l'information comptable et financière
IBAN	Collège international des auditeurs externes de l'OTAN
IPSAS	Normes comptables internationales du secteur public
ISC	Institution supérieure de contrôle des finances publiques
NAF	Cadre comptable OTAN
NFR	Règlement financier de l'OTAN
NGFC	Groupe des contrôleurs des finances de l'OTAN
NOR	Bureau OTAN des ressources
NSPO	Organisation OTAN de soutien et d'acquisition
OTAN	Organisation du Traité de l'Atlantique Nord
Programme NAM	Programme OTAN de gestion du transport aérien
Protocole de Paris	Protocole sur le statut des quartiers généraux militaires internationaux créés en vertu du Traité de l'Atlantique Nord, signé à Paris en 1952
QG du SACT	Quartier général du commandant suprême allié Transformation
RPPB	Bureau de la planification et de la politique générale des ressources

COMMENTAIRES OFFICIELS DES PARTIES CONSULTÉES**Commentaires officiels de la responsable OTAN de la politique en matière d'information financière (interlocutrice compétence au sein du SI)***La transparence et l'obligation de rendre compte : deux éléments d'importance pour les pays de l'OTAN*

1. *À titre d'introduction, le SI tient à souligner que l'OTAN a pris une série de mesures destinées à répondre aux priorités fixées par les Alliés, et ainsi à renforcer la performance en ce qui concerne les capacités, les services, les programmes et les activités militaires financés en commun, tout en améliorant la transparence, le compte rendu et la performance de la gestion et en réalisant, sur le long terme, des gains d'efficacité dans l'utilisation des fonds communs.*
2. *Comme l'IBAN l'a indiqué dans son rapport spécial, au sommet de Madrid (juillet 2022), les chefs d'État et de gouvernement des pays de l'Alliance ont chargé le RPPB de proposer de nouvelles mesures propres à améliorer la transparence et le compte rendu de l'utilisation des fonds communs, réaffirmant ainsi toute l'attention portée à ce dossier (paragraphe 1.2.3).*
3. *La transparence, le compte rendu, la performance de la gestion et l'efficacité comptent parmi les principes fondamentaux de la bonne gouvernance. Leur respect favorise l'efficacité de la gestion des fonds publics confiés par les Alliés à l'Organisation. Dans le prolongement des décisions prises au sommet de Vilnius, le Conseil de l'Atlantique Nord (ci-après le « Conseil ») a entériné le cadre OTAN pour la performance et le respect de l'obligation de rendre compte que les ministres de la Défense avaient approuvé à leur réunion de février 2025. Ce document prévoit que les données relatives à l'état d'avancement et à la performance du processus de mise à disposition des capacités militaires financées en commun soient recueillies, mesurées et analysées de manière systématique et fassent l'objet de rapports réguliers. Fondé sur une approche plus méthodique de la gestion de la performance en ce qui concerne l'utilisation des fonds communs militaires, il propose des mesures visant à permettre aux comités chargés des ressources, quand l'exécution des projets n'est pas conforme aux attentes ou prend avec retard, de mieux évaluer dans quelle mesure les entités de gestion et les entités d'exécution font bien tout ce qui est de leur ressort.*

Le NAF et l'esprit des IPSAS

4. *Le Conseil a accepté que les dispositions d'un petit nombre de normes IPSAS soient adaptées afin qu'elles cadrent mieux avec les besoins spécifiques de l'Alliance. Ces dispositions adaptées ont été pensées pour*

rester conformes à l'esprit des IPSAS. Dans le C-M(2016)0023, le RPPB indiquait ainsi que l'OTAN pouvait bel et bien affirmer que, globalement, son cadre comptable préservait l'esprit des principes définis dans les IPSAS, tels que la comptabilité d'exercice, la pertinence et la présentation d'une image fidèle de la situation financière de l'entité. Certaines des dispositions du NAF adaptées des IPSAS s'apparentent davantage à des versions transposées de ces normes ou à des directives d'application à l'usage des entités comptables OTAN. À l'occasion de la prochaine révision du NAF, la responsable OTAN de la politique en matière d'information financière passera en revue l'ensemble des dispositions concernées, de manière à ce que toutes celles qui relèvent de la simple transposition soient reconnues comme telles. Dans cette perspective, il serait utile que l'IBAN cite précisément, exemples à l'appui, les grands principes du cadre IPSAS auxquels le NAF ne serait actuellement pas conforme.

Ratio coût-avantages des changements proposés

5. Il conviendrait de procéder à une analyse coût-avantages en bonne et due forme pour étayer les hypothèses formulées par l'IBAN quant aux besoins en effectifs et en ressources qui découleraient des changements proposés. Compte tenu de la charge de travail non négligeable que représenterait l'adoption d'un nouveau FRAF, ainsi que des coûts y associés (paragraphe 3.4.4), il faudrait analyser notamment les incidences que cette évolution aurait sur les activités courantes liées à la gestion financière et à la gouvernance, et chiffrer les ressources supplémentaires qui seraient requises pour établir les états financiers de l'OTAN (au sens de la Convention d'Ottawa), harmoniser les plans comptables, les catégories de comptes budgétaires ainsi que les systèmes de gestion comptable (ERP) et de compte rendu utilisés par les 20 entités concernées, et modifier les textes réglementaires applicables (NFR et chartes).
6. Il serait utile que l'IBAN précise comment il est parvenu à la conclusion que l'adoption d'un nouveau FRAF supposerait de nommer un coordonnateur/une coordinatrice pour le compte rendu financier OTAN, qui serait épaulé(e) par une « petite » équipe, que cette évolution n'exigerait pas de gros complément de ressources, qu'elle n'aurait pas d'incidences majeures sur les activités courantes liées à la gestion financière des différentes entités comptables OTAN et à leur gouvernance, et que « le coût de l'opération ne serait pas très élevé » bien qu'elle puisse donner lieu à des dépenses supplémentaires (frais de conseil). L'IBAN indique que les organes de gouvernance n'auraient plus qu'un seul jeu d'états financiers à examiner pour toutes les entités relevant de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), contre 20 actuellement, et que cela serait moins coûteux. Cependant, il précise aussi que des dossiers d'information financière/des états financiers continueraient d'être produits pour toutes les entités concernées (paragraphe 3.3.1 et 3.4.2).

7. Par ailleurs, l'idée que le volume de ressources supplémentaires requises serait restreint n'est pas intuitivement compatible avec le fait qu'il soit envisagé de créer une unité de coordination composée d'un(e) coordonnateur/coordinatrice pour le compte rendu financier OTAN et d'une « petite » équipe qui l'épaulerait dans ses travaux.

Soldes interentités

8. Les opérations interentités les plus significatives ont lieu entre les commandements stratégiques (ACO et ACT) et les deux plus grosses entités relevant de l'OTAN au sens de la convention d'Ottawa, à savoir la NCIA et la NSPA. De ce fait, la production d'un unique jeu d'états financiers pour l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) ne réglerait pas la question des « doublons ». Dans le cadre du nouveau FRAF tel qu'il est défini dans le rapport, et contrairement à ce qu'affirme l'IBAN (paragraphe 3.3.1), les principales opérations interentités ne seraient toujours pas éliminées, puisqu'elles interviendraient entre les trois grandes entités qui présenteraient des états financiers.

Constatation des principaux actifs et passifs dans les états financiers

9. L'IBAN indique, à raison, que les principaux actifs de l'OTAN (navires, éléments de base du système AWACS) et ses principaux passifs (obligations correspondant aux avantages postérieurs à l'emploi) ne sont pas constatés dans l'état de la situation financière des entités comptables OTAN (paragraphe 4.3.4). Il importe toutefois de rappeler que la durée d'utilité estimée des actifs cités touche à sa fin.
10. À titre d'illustration, si l'OTAN avait constaté la valeur de ses deux navires au coût d'acquisition et l'avait portée à son actif, en retenant l'hypothèse d'une durée de vie utile estimée de 30 ans (sachant qu'en moyenne, la durée de vie utile des navires est de 25 à 30 ans), le plus grand de ces deux navires serait aujourd'hui complètement amorti et sa valeur nette comptable serait nulle. La durée de vie utile du second navire serait de 7 ans (et sa valeur nette comptable serait inférieure à 2 millions d'euros).
11. De plus, la création de la flotte d'appareils utilisés par l'OTAN dans le cadre du système AWACS remonte aux années 1980. De ce fait, il n'est pas certain qu'en 2025, le fait de constater la valeur nette comptable des principaux actifs de l'OTAN (dont les navires et les éléments de base du système AWACS) dans l'état de la situation financière ait une quelconque valeur ajoutée pour les utilisateurs externes des états financiers, ni que cette éventuelle valeur ajoutée suffise à justifier l'effort considérable à déployer pour déterminer le coût estimatif des actifs concernés, sachant par ailleurs que ceux-ci sont mentionnés dans les notes jointes aux états financiers.

12. Par ailleurs, avant la publication de l'IPSAS 49 (Régimes de retraite), qui ne prendra effet que le 1^{er} janvier 2026, le Conseil des normes comptables internationales du secteur public n'avait donné aucune directive concernant le traitement comptable des passifs découlant de ces régimes. En ce qui concerne l'information financière relative à ses deux régimes de retraite et au fonds de couverture médicale, l'OTAN suit donc depuis bien des années les instructions énoncées dans l'IAS 26 (Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite). L'OTAN a retenu l'une des trois options envisagées dans cette norme pour la présentation de l'information relative à la valeur actuelle actuarielle des prestations définies qu'elle aura à verser, qu'elle choisit de faire figurer dans les notes jointes aux états financiers. Cette méthode comptable s'applique pour les états financiers du régime de pensions à prestations définies (DBPS) et du fonds de couverture médicale des agents à la retraite (RMCF).

Recommandation 1 de l'IBAN (paragraphe 5.2.1)

13. La responsable OTAN de la politique en matière d'information financière est pleinement favorable à l'adoption de mesures propres à renforcer la transparence et à améliorer le compte rendu au profit des pays de l'Alliance (telles que celles que prévoit le cadre pour la performance et le respect de l'obligation de rendre compte adopté en janvier 2025), mais elle ne sera pas en mesure de souscrire à la recommandation de l'IBAN tant qu'une analyse coût-avantages des changements proposés n'aura pas été réalisée. Cette analyse devra porter, entre autres, sur les incidences que cette évolution aurait sur les activités courantes liées à la gestion financière et à la gouvernance des entités concernées et sur les ressources supplémentaires qui seraient requises pour établir les états financiers de l'OTAN (au sens de la Convention d'Ottawa), harmoniser les plans comptables, la catégorisation des comptes budgétaires, les systèmes de gestion comptable (ERP) et de compte rendu utilisés par les 20 entités concernées, et modifier les textes réglementaires applicables (NFR et chartes).

Recommandation 2 de l'IBAN (paragraphe 5.2.1)

14. Les entités OTAN ont pour objectif commun de se conformer aux IPSAS dans toute la mesure du possible, puisque le NAF est basé sur ces normes. Partant, toutes cherchent à limiter le nombre de cas dans lesquels le premier s'écarte des secondes. L'adoption du NAF, qui est un cadre adapté des IPSAS, a permis d'améliorer considérablement la solidité de l'information financière, de gagner en transparence, d'utiliser plus efficacement les ressources financières et de renforcer le compte rendu à l'intention des organes de gouvernance et des utilisateurs externes. L'effort de transparence financière sert plusieurs objectifs : il s'agit notamment de garantir que les organes de gouvernance et les parties

externes puissent savoir ce qu'il se passe dans les entités OTAN et de faire respecter l'obligation de rendre compte à toutes les étapes du processus, dont celle de l'audit des états financiers. Cependant, il conviendrait de mesurer la valeur ajoutée qu'aurait un retour à la pleine application des IPSAS, non pas seulement du point de vue des utilisateurs externes, mais pour l'OTAN dans son ensemble, et de chiffrer les coûts qui y seraient associés. La responsable OTAN de la politique en matière d'information financière souscrit pleinement à l'avis du NGFC, qui estime que l'OTAN doit continuer de s'attacher à faire en sorte que le NAF s'écarte le moins possible des IPSAS (et ce au-delà du travail de révision de cet instrument qui doit être fait prochainement), et qu'elle doit progressivement parvenir à respecter pleinement le cadre IPSAS.

15. Tout comme le NGFC, la responsable OTAN de la politique en matière d'information financière est d'avis qu'il est essentiel de procéder à une analyse coût-avantages avant d'affirmer que l'adoption du nouveau FRAF serait une source d'économies. Les utilisateurs externes doivent pouvoir mesurer la valeur ajoutée de l'OTAN et comprendre ce qu'elle produit concrètement : c'est précisément dans cette perspective qu'a été adopté le cadre pour la performance et le respect de l'obligation de rendre compte, selon lequel que les données relatives à l'état d'avancement et à la performance du processus de mise à disposition des capacités militaires financées en commun sont recueillies, mesurées et analysées de manière systématique et font l'objet de rapports réguliers. L'idée est d'enraciner cette démarche dans les dispositifs actuels de planification et de compte rendu, notamment dans le cadre de l'établissement du rapport annuel sur le financement commun OTAN, et ainsi d'uniformiser l'approche à suivre pour la gestion de la performance (modèle intrants-extrants-résultat) dans toutes les catégories de capacités financées en commun. La responsable OTAN de la politique en matière d'information financière est disposée à réfléchir, avec l'aide du NGFC, à d'autres solutions qui permettraient d'améliorer la communication de l'information à l'intention des utilisateurs externes, à un coût raisonnable, l'objectif final étant de renforcer le compte rendu et la transparence à l'échelle de l'OTAN au sens large.

Commentaires officiels du groupe de travail des contrôleurs des finances (NGFC)

16. Le NGFC a pris connaissance du rapport de l'IBAN et a analysé l'impact que ses propositions pourraient avoir sur les plans de la gouvernance, de la transparence du compte rendu financier, du statut juridique des entités et des relations de contrôle qui en découlent, et des fonctions et des attributions des contrôleurs des finances. Il s'est également penché sur la recommandation formulée par l'IBAN, qui préconise de revenir à la pleine application des IPSAS et de s'abstenir purement et simplement d'en adapter les dispositions pour les besoins du NAF.

Introduction

17. Le NGFC note que la proposition de l'IBAN a pour objet d'accroître la transparence et le respect de l'obligation de rendre compte. Il est d'avis que l'intention est louable, par essence et compte tenu des orientations définies dans le mandat issu du sommet du pays de Galles. De fait, il est important de s'intéresser de près aux questions de transparence financière afin de pouvoir garantir que les états financiers répondent à leur but premier, à savoir permettre aux pays de savoir comment les ressources sont utilisées pour concrétiser les objectifs de l'OTAN et répondre aux besoins recensés, le tout conformément au NFR, aux FRP et au NAF. Pour favoriser la transparence et être véritablement utiles aux parties prenantes internes et externes, les états financiers – et le compte rendu financier en général – doivent présenter le niveau de qualité et le degré de cohérence voulus.

Cependant, la position du NGFC est la suivante :

17.1 Les états financiers sont établis conformément au dispositif de gouvernance de l'OTAN, et en particulier aux dispositions énoncées dans les chartes des différentes entités. Pour donner suite à la proposition de l'IBAN, il faudrait au préalable modifier les dispositifs de gouvernance en place, réviser les chartes des agences et adapter les attributions des chefs d'entité et des contrôleurs des finances, ce qui représente un effort considérable.

17.2 La réarticulation du FRAF autour de trois entités comptables ne permettrait pas de renforcer la transparence vis-à-vis des utilisateurs externes puisque les principales opérations interentités (qui font généralement intervenir, d'une part, la NCIA et la NSPA et, d'autre part, les commandements stratégiques) ne seraient toujours pas éliminées. L'objectif visé par l'IBAN, à savoir donner une image fidèle, complète et transparente des dépenses exposées, ne serait donc pas atteint.

17.3 Le NGFC ne partage pas l'idée selon laquelle cette proposition « ferait naître des besoins supplémentaires de faible ampleur sur le plan des ressources, surtout dans un premier temps, mais [...] que cet effort serait modeste, et non significatif pour l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) ». Il est d'avis que dans son rapport, l'IBAN devrait analyser plus explicitement certaines questions pratiques, dont notamment les difficultés techniques que présente la consolidation des états financiers d'entités qui utilisent des plans comptables différents, ainsi que les coûts et la charge de travail supplémentaires à prévoir. Il s'agirait notamment de chiffrer les ressources dont chaque entité OTAN aurait besoin pour préparer les informations dans la perspective de leur consolidation, pour regrouper et consolider effectivement ces informations, et pour superviser et évaluer le

processus de consolidation. Le NGFC souscrit à l'idée qu'il est utile d'harmoniser les processus financiers sur lesquels s'appuient les différentes entités OTAN, mais selon lui, les informations présentées dans le rapport de l'IBAN ne permettent pas de conclure que l'adoption d'un nouveau FRAF permettrait de réaliser des gains d'efficience dans un délai raisonnable. La mise en œuvre de cette proposition axée exclusivement sur le respect des exigences à satisfaire en matière de compte rendu nécessiterait au contraire un effort d'investissement initial significatif. Dans son rapport, l'IBAN n'a pas décrit de manière réaliste les incidences que sa proposition aurait sur les plans des systèmes, des effectifs, des politiques et des processus ; de ce fait, l'ampleur des défis à relever y est sous-estimée.

17.4 Compte tenu des difficultés et des risques qu'il vient d'évoquer, le NGFC recommande d'explorer d'autres moyens de renforcer la transparence vis-à-vis des utilisateurs externes des états financiers. Il pourrait être envisagé de réexaminer et d'affiner les instruments et les dispositifs de compte rendu existants, éventuellement sur la base d'un cadre pour l'information financière qui serait simplifié.

17.5 Les pratiques de l'OTAN ne sont pas différentes de celles des autres organisations internationales. La production d'états financiers séparés permet de rendre compte, en toute transparence, des activités particulières de chaque entité et de la manière dont elles sont financées, et ainsi de répondre aux besoins de parties prenantes diverses, dont, en particulier, les États, les donateurs et le public en général. L'ONU, par exemple, publie des états financiers pour plus d'une trentaine d'entités qui jouissent d'une certaine autonomie financière et exercent leurs activités en exécution de mandats distincts, conformément à leurs dispositifs de gouvernance particuliers et selon leurs propres mécanismes de financement et dispositions comptables. Ces entités présentent des états financiers établis conformément aux IPSAS et qui sont audités séparément.

17.6 Le NGFC recommande de ne pas supprimer le processus d'audit et de certification des rapports financiers annuels au niveau des différentes entités qui relèvent de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa). Cette étape, qui est éminemment utile du point de vue de la qualité de l'information, sert aussi à maintenir le degré de discipline et de responsabilité voulu au sein de chaque entité, et elle doit être préservée.

Analyse

Statut juridique et relations de contrôle

18. Dans son rapport, l'IBAN indique que 20 entités comptables OTAN exercent leurs activités sous le couvert de la personnalité juridique de

l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) ; cependant, la plupart de ces entités ont leurs propres organes directeurs et jouissent, par décision du Conseil, d'une certaine autonomie structurelle, administrative et financière. Si elles évoluent toutes dans un cadre commun, elles ont chacune, en ce qui concerne leur gouvernance, et notamment les fonctions de direction, d'administration et de contrôle, un pouvoir et des responsabilités propres qui sont définis dans leurs chartes respectives telles qu'elles ont été approuvées par le Conseil. Elles exercent chacune un contrôle sur leurs propres activités. La définition de l'entité juridique telle qu'elle est posée par l'IBAN méconnaît la réalité du fonctionnement des entités OTAN, qui sont régies par leurs chartes et sont donc des entités juridiques à part entière.

- 19. Dans son rapport, l'IBAN ne dit rien de la nature des activités des différentes entités concernées et ne précise ni comment leurs finances sont contrôlées, ni comment le compte rendu est effectué, ni comment d'éventuelles structures subsidiaires peuvent être mises en place. Le NGFC émet de fortes réserves quant à l'idée que seules les entités dotées de la personnalité juridique peuvent être considérées comme des entités comptables. Les différentes entités OTAN ne partagent ni les risques ni les avantages inhérents aux actifs qu'elles contrôlent ; au vu des caractéristiques essentielles des entités présentant l'information financière telles qu'elles sont définies dans le cadre conceptuel des IPSAS, il est donc nécessaire de produire 22 jeux d'états financiers.*
- 20. Comme l'IBAN le laisse entendre dans son rapport, pour que le coordonnateur/la coordinatrice du compte rendu financier qui établirait un unique jeu d'états financiers sur la base d'une série de dossiers d'information puisse exercer une responsabilité et une autorité globale, il faudrait modifier sensiblement les dispositifs de gouvernance des entités relevant de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) et les fonctions de leurs contrôleurs des finances, ainsi que les chaînes hiérarchiques auxquelles ceux-ci obéissent. Il faudrait également revoir en profondeur les chartes des différentes entités, mais aussi le NFR et les FRP. L'établissement d'un unique jeu d'états financiers pour toutes les entités relevant de l'OTAN au sens de la convention d'Ottawa laisserait entendre qu'un contrôle d'ensemble s'exerce sur ces entités, dont les états financiers individuels devraient alors être consolidés – sachant qu'ils pourraient toujours figurer séparément, à titre d'information sectorielle, dans les notes jointes aux états financiers. Il s'agirait donc bien d'une consolidation ; cela étant, compte tenu des structures de gouvernance actuelles, il ne serait pas possible d'établir d'états financiers consolidés de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) qui seraient conformes aux IPSAS.*

Incidences sur le plan de la gouvernance et des textes réglementaires

21. *Les chartes sont des documents de référence dans lesquels sont formalisés les accords juridiquement contraignants que les pays de l'OTAN ont conclus aux fins de l'établissement de diverses entités juridiques. À l'heure actuelle, conformément à leurs chartes respectives, les entités comptables OTAN présentent chaque année des états financiers à leur comité de direction, qui les approuve après les avoir examinés à la lumière du rapport établi à leur sujet par l'IBAN. La production de 22 jeux d'états financiers répond à une obligation, énoncée dans le NFR et dans les chartes des entités concernées, qui sont l'expression des décisions des pays de l'OTAN.*
22. *Comme indiqué dans le rapport, l'IBAN est conscient que si un nouveau FRAF était adopté, les chartes des entités qui présentent actuellement des états financiers devraient être modifiées à la lumière des nouvelles exigences à satisfaire. Cela étant, le Collège sous-estime l'impact qu'une révision des chartes pourrait avoir, les risques et la difficulté technique du processus, ainsi que la charge de travail considérable que représenterait le réexamen subséquent de tous les documents constitutifs du cadre de conformité de chacune des entités concernées. La révision des chartes est un travail de fond qui ne peut avoir lieu que dans le contexte d'un réexamen poussé des structures de gouvernance de ces entités, du NFR, des FRP, des chartes relatives au contrôle interne, des mandats des comités et des politiques internes ; il aurait donc des incidences notables sur les activités courantes des entités en question. Il faut se garder de sous-estimer l'effort d'accompagnement du changement que cela supposerait de faire, sur plusieurs années, et le volume de ressources que cette initiative consommerait.*
23. *Pour des raisons de transparence et pour respecter l'obligation de rendre compte, les modalités de présentation de l'information financière audité relative aux entités OTAN constituées par chartes doivent cadrer avec les dispositions énoncées dans ces documents. Le NGFC estime que ce principe reste un fondamental. Par ailleurs, il est essentiel de produire des états financiers audités au niveau des différentes entités, dont les activités n'intéressent pas toujours une même liste de pays. Il n'est pas certain que le fait de modifier radicalement les structures de gouvernance OTAN pour mieux répondre aux besoins d'information des parties externes serve réellement l'objectif visé, à savoir le renforcement de la transparence et de l'obligation de rendre compte.*

Ratio coût-avantages des changements proposés

24. *L'IBAN indique que sa proposition ne ferait guère naître de besoins en ressource sinon ceux qui découleraient de la création d'une unité chargée de la coordination du compte rendu financier. Cependant, les*

changements proposés feraient sensiblement augmenter le coût de l'établissement des états financiers des entités relevant de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) et la charge de travail que cette tâche représente. Par ailleurs, le rapport ne mentionne pas les difficultés pratiques qu'il faut s'attendre à rencontrer. En effet, la consolidation des états financiers de multiples entités évoluant dans des périmètres de compétence divers est une opération complexe. Les problèmes qui pourraient survenir lors de la phase de mise en œuvre, notamment sur le plan technique, par exemple pour ce qui est de l'harmonisation des pratiques et des outils de compte rendu, ne sont pas évoqués. Pour étayer la proposition de l'IBAN, il serait utile de réfléchir à ce qui pourrait être fait pour surmonter ces problèmes et à ce que serait un délai réaliste pour le déploiement de nouveaux processus et de nouveaux outils.

25. *Dans son rapport, l'IBAN indique qu'il est coûteux pour l'OTAN de produire un si grand nombre d'états financiers à usage général ; pourtant, dans l'hypothèse où sa proposition serait retenue, toutes les entités relevant de la personnalité juridique de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) devraient produire un dossier d'information aux fins de l'établissement d'un unique jeu d'états financiers, tout en continuant d'établir leurs propres états financiers (ainsi qu'une déclaration de contrôle interne), selon les besoins des parties prenantes internes. La partie « coûteuse » du processus resterait donc inchangée, et il faudrait de surcroît consentir un effort d'investissement notable et trouver des ressources supplémentaires pour mettre en place les nouveaux processus, outils et moyens requis.*
26. *Avant d'être mise en œuvre, la proposition de l'IBAN devra faire l'objet d'une analyse approfondie et d'un travail préparatoire important. Contrairement à ce que le rapport laisse entendre, les besoins qu'elle ferait naître iraient bien au-delà des dépenses liées à la « petite équipe » de coordination. Il sera nécessaire de procéder à une analyse coût-avantages détaillée avant qu'une décision finale soit prise, de sorte que les parties prenantes/les décideurs aient une idée claire et réaliste de l'intérêt de cette évolution sous l'angle financier et des coûts qu'elle occasionnerait sur le long terme.*

Fonctions et attributions des contrôleurs des finances

27. *La création d'un poste de coordonnateur pour le compte rendu financier OTAN reviendrait à créer un niveau hiérarchique supérieur à celui des services qui établissent et approuvent les états financiers en interne, au niveau de chaque entité. Dans le cadre envisagé par l'IBAN, les états financiers de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) seraient signés par le secrétaire général et le coordonnateur/la coordinatrice ; l'autorité des chefs d'entité, des contrôleurs des finances et des organes directeurs concernés s'en ressentirait nécessairement.*

Retour à la pleine application des IPSAS

28. *En 2002, lorsque l'OTAN a décidé qu'elle se conformerait aux IPSAS à compter du 1^{er} janvier 2006, le corpus des IPSAS était constitué de 20 normes. Il en compte aujourd'hui 50. Par ailleurs, en 2002, les entités OTAN suivaient les principes de la comptabilité de caisse ou de la comptabilité de caisse modifiée. Depuis l'adoption des IPSAS, elles se sont initiées à la méthode de la comptabilité d'exercice modifiée, dans l'optique, à terme, de passer à la comptabilité d'exercice pure et dure. Cela représente une évolution majeure.*
29. *Le NGFC est et il restera un fervent partisan du cadre IPSAS, grâce auquel de véritables avancées ont été faites sur les plans de la gouvernance et de l'intégrité financière. Il est conscient que cet ensemble de normes, destiné à favoriser la transparence, le respect de l'obligation de rendre compte et la prise de décision fondée sur des données, a été conçu pour répondre aux besoins des parties prenantes internes comme externes. Les IPSAS ont globalement permis de mieux structurer les processus financiers, d'en accroître la comparabilité et de renforcer les dispositifs de contrôle interne.*
30. *Le NGFC souscrit à l'idée qu'il convient de faire en sorte que le NAF s'écarte le moins possible des IPSAS. Il estime toutefois que certaines adaptations sont nécessaires, compte tenu des particularités de l'OTAN, dans les cas où l'application des IPSAS présente bien plus d'inconvénients que d'avantages. Le nombre de dispositions du NAF qui s'écartent de celles des IPSAS est faible et il doit être maintenu au strict minimum. Les principales divergences entre les deux cadres concernent des questions de calendrier de mise en œuvre, ainsi que le traitement comptable des actifs de la catégorie des SIC et des obligations correspondant aux avantages postérieurs à l'emploi. Les autres éléments du NAF qui sont adaptés des IPSAS s'apparentent en réalité davantage à des directives d'application (ou à des transpositions), qui ont pour objet de faire en sorte que les différentes entités concernées appliquent ces normes de manière plus cohérente.*

Voie à suivre

31. *Le NGFC est favorable par principe au concept d'amélioration continue et au renforcement de la transparence, mais il s'inquiète profondément des conséquences que les changements envisagés pourraient avoir sur le plan de la gouvernance de l'OTAN et des entités qui la composent. Il estime que la proposition de l'IBAN doit faire l'objet d'une analyse approfondie et d'un travail préparatoire. Le NGFC est disposé à réfléchir, avec la responsable OTAN de la politique en matière d'information financière, à d'autres moyens d'améliorer la communication de l'information à l'intention*

des utilisateurs externes, à un coût raisonnable, tout en satisfaisant les exigences internes en matière de transparence et d'obligation de rendre compte, à l'échelle des différentes entités et à celle de l'OTAN.

Commentaires officiels du Bureau des affaires juridiques du SI

32. *Le Bureau des affaires juridiques du SI remercie l'IBAN de l'avoir invité à formuler des observations sur son rapport spécial.*
33. *C'est aux Alliés qu'il appartient de décider à quel niveau l'effort de transparence financière (y compris vis-à-vis des utilisateurs externes) doit être fait : à celui des entités OTAN, à celui de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa), ou même à celui de l'entreprise OTAN. Aucune des dispositions du NAF (qui est basé sur les IPSAS) ne restreint cette liberté de choix ni ne tend à favoriser une option en particulier (a fortiori une option qui irait à l'encontre d'une convention de compte rendu bien établie et acceptée par les Alliés).*
34. *Il est évident que les questions de droit peuvent éclairer la prise de décisions de haut niveau. Comme le relève l'IBAN dans son rapport, certaines entités jouissent de la personnalité juridique en vertu d'un instrument de droit international. Il est peut-être pertinent d'en tenir compte pour arrêter les modalités d'établissement des états financiers des entités OTAN, mais cette information ne doit certainement pas dicter les choix qui sont faits à cet égard. La question de savoir quelles entités OTAN doivent présenter des états financiers doit être tranchée aussi bien au regard des dispositions énoncées dans des instruments internationaux (c'est-à-dire du statut des organisations dotées de la personnalité juridique en vertu de la convention d'Ottawa et du protocole de Paris) que de celles qui relèvent de l'ordre juridique interne de l'OTAN¹. Il convient de tenir compte également des facteurs qui relèvent de l'impératif interne.*
35. *Au sein du Conseil de l'Atlantique Nord, les Alliés ont décidé que différentes thématiques seraient réglementées à différents niveaux. Certaines règles et politiques (comme les textes relatifs aux conditions d'emploi ou à la sécurité, ou le cadre comptable OTAN) s'appliquent à l'échelle de toute l'entreprise OTAN, dans les trois entités qui sont dotées de la personnalité juridique. D'autres s'appliquent à toutes les entités qui opèrent sous le couvert d'une de ces trois personnalités juridiques, et*

¹ Le concept de l'ordre juridique interne des organisations internationales est bien établi dans la doctrine. Voir H.G.Schermers, N. M.Blokker, *International Institutional Law*, 6^e édition (2018), p. 1196 ; P. Cahier, « L'Ordre juridique interne des organisations internationales », in *Manuel sur les organisations internationales*, R-J Dupuy (dir), 2^e édition (1998), pages 377 à 397, voir pages 377 à 382.

d'autres encore, à l'échelle d'un organisme en particulier. Les Alliés ont délibérément défini un équilibre au cas par cas, comme c'était leur droit, entre le degré d'autonomie dont jouit chaque entité et les règles qui s'appliquent à l'échelle du système.

36. *L'exemple des OALSO, dont il est question dans le rapport de l'IBAN, est la parfaite illustration de cet état de fait. Par la voix du Conseil de l'Atlantique Nord, les Alliés ont accordé à chacune de ces entités « une autonomie structurelle, administrative et financière clairement définies »², aux termes d'une charte reflétant « selon les besoins, [la] structure de chaque OALSO et [la] nature de ses activités »³. Les OALSO ont été créées par le Conseil et restent placées sous son autorité⁴, mais elles jouissent d'un degré d'autonomie considérable. Au sein de chaque OALSO, les décisions d'ordre opérationnel sont prises par un directeur général/une directrice générale⁵, qui en est directement comptable devant un comité de direction⁶. Ce comité de direction jouit d'un pouvoir de supervision étendu ; les décisions budgétaires et financières, notamment, relèvent de sa compétence exclusive⁷.*

37. *Dans ce contexte, c'est aux Alliés qu'il appartient de déterminer à quel niveau l'effort de transparence financière doit être fait (y compris pour ce qui est des utilisateurs externes), à savoir au niveau de chaque entité OTAN, à celui de l'OTAN (au sens de la convention d'Ottawa) ou à celui de l'entreprise OTAN⁸. Toutes les options sont défendables en droit et conformes au cadre IPSAS, selon lequel « une entité du secteur public présentant l'information financière peut posséder une personnalité juridique distincte ou non, comme dans le cas de certains organismes, structures administratives et programmes »⁹.*

² C-M(2009)0079 – Règlement des organisations d'acquisition, de logistique ou de service de l'OTAN, paragraphe 1 (b).

³ C-M(2009)0079, paragraphe 2 (a).

⁴ C-M(2009)0079, paragraphe 45.

⁵ C-M(2009)0079, paragraphe 35 (a).

⁶ C-M(2009)0079, paragraphe 36.

⁷ C-M(2009)0079, paragraphe 33 (d).

⁸ En effet, du point de vue du droit, toutes les entités qui relèvent de chacune des trois organisations OTAN dotées de la personnalité juridique rendent compte au Conseil, sous le contrôle duquel elles sont placées en dernier ressort.

⁹ Cadre conceptuel des IPSAS, paragraphe 4.11.