

CONSULTATION SUR LE CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS

A titre liminaire, il importe de saluer la qualité de la publication relative au cadre conceptuel des comptes publics et l'initiative d'une consultation sur le sujet.

Les commentaires suivront, à peu près, l'ordre des questions proposé dans l'appel à commentaires.

Question 1 : Etes – vous d'accord avec l'introduction d'un cadre conceptuel pour les comptes publics ?

Oui. Mais encore faudrait – il définir ce que sont les comptes publics. La définition donnée dans l'introduction du document [1] et [2] et dans le chapitre 1 [10] et [11] soumis à consultation est limitée à la comptabilité d'exercice, synonyme de comptabilité générale. Or, l'article 55 du décret n° 2012 – 1246 du 7 novembre 2012 relation à la gestion budgétaire et comptable publique définit plus largement la comptabilité publique : « *La comptabilité publique comporte une comptabilité générale et, sous des formes adaptées à chaque catégorie de personnes morales mentionnées à l'article 1er, une comptabilité budgétaire.*

En outre, selon les besoins propres à chaque catégorie de personnes morales mentionnées à l'article 1er, il est également tenu une comptabilité analytique.

Par ailleurs, l'Etat tient dans les conditions prévues à l'article 165 une comptabilité d'analyse des coûts des actions engagées dans le cadre des programmes, mentionnée à [l'article 27 de la loi organique du 1er août 2001 visée ci-dessus](#).

Il est également assuré une comptabilisation des valeurs inactives.

Les arrêtés prévus à l'article 54 précisent les conditions dans lesquelles les comptabilités mentionnées au présent article sont cohérentes entre elles. ».

Dans ces conditions, en ne traitant que la comptabilité générale, le cadre conceptuel des comptes publics écarte, notamment, la comptabilité budgétaire. Et pourtant, elle est, au moins pour l'Etat, essentielle puisqu'elle fonde l'appréciation européenne du déficit de l'Etat¹ qui ignore la comptabilité générale de l'Etat. Pour mémoire, le déficit budgétaire de l'Etat devrait représenter 82,6 milliards d'€ en 2014².

En résumé, il est proposé d'étendre la définition des comptes publics et le champ d'application intéressant le cadre conceptuel, conformément à l'article 55 du décret du 7 novembre 2012 précité. L'extension intéresse la comptabilité budgétaire.

¹ Inventory of the methods, procedures and sources used for the compilation of deficit and debt data and the underlying government sector accounts according to ESA95 France. Le texte peut être consulté à l'adresse : <http://ec.europa.eu/eurostat/documents/1015035/4160054/FR-EDP-Inventory-2013.pdf>.

² PLF 2015, p. 25, à l'adresse : http://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/20141001_PLF2015_A5.pdf.

La limitation de l'information à l'information comptable [7] et [8] est discutable au regard de l'article 53 du décret du 7 novembre 2012 précité qui définit la comptabilité publique :

La comptabilité publique est un système d'organisation de l'information financière permettant :

- 1° De saisir, de classer, d'enregistrer et de contrôler les données des opérations budgétaires, comptables et de trésorerie afin d'établir des comptes réguliers et sincères ;
- 2° De présenter des états financiers reflétant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat à la date de clôture de l'exercice ;
- 3° De contribuer au calcul du coût des actions ou des services ainsi qu'à l'évaluation de leur performance.

Elle est également organisée en vue de permettre le traitement de ces opérations par la comptabilité nationale. ».

Ainsi, la comptabilité publique est associée expressément à l'information financière. Dès lors, la limitation à la comptabilité d'exercice rétrécit le champ du cadre conceptuel à une conception étroite de tenue de compte. Or, la fonction de l'information financière consiste à identifier la responsabilité des décideurs publics et d'aider à leur décision « useful for accountability and decision – making purposes », en liaison avec un rapport financier, conformément au point 2.1 du cadre international de la comptabilité publique³.

Dans ces conditions, il est proposé d'étendre la définition de l'information à l'information financière *lato sensu*, conformément à l'article 53 du décret du 7 novembre 2012 précitée. Aussi, les rapports budgétaires et financiers, les projections financières et l'analyse de la soutenabilité feraient partie du cadre conceptuel des comptes publics. Dans le cas contraire, on comprendrait mal que le Parlement, dépositaire de la souveraineté nationale, délibère sur la loi de programmation des finances publiques⁴ alors qu'elle ne répondrait pas aux caractéristiques qualitatives des états financiers définies plus loin au chapitre 5 du cadre conceptuel des comptes publics. Comment imaginer, par exemple, qu'un document insincère ou non fiable puisse être transmis à la Commission européenne ?

³ Datant du 31 octobre 2014, le texte de la publication émanant de l'IPSASB peut être consulté à l'adresse : <http://viewer.zmags.com/publication/1de903a6#/1de903a6/2>.

⁴ Voir, par exemple, la **LOI n° 2014-1653 du 29 décembre 2014** de programmation des finances publiques pour les années 2014 à 2019, à l'adresse : http://www.journal-officiel.gouv.fr/publication/2014/1230/joe_20141230_0301_sx00.html?verifBaseDir=/verifier¬Verif=0&verifMod=load.php&verifExplMod=attente.php&ficBaseDir=./publication/2014/1230&joDate=30/12/2014#test1.

Question 2 : Le projet de cadre conceptuel des comptes publics justifie son existence par la description des fondements des spécificités de l'action publique et de leurs implications comptables. Verriez – vous d'autres éléments susceptibles de justifier l'existence de ce document ?

Et question 5 : Dans le chapitre 3, le projet de cadre conceptuel de la comptabilité publique définit la source commune et les principales caractéristiques des spécificités de l'action publique. Partagez – vous cette analyse ? Quels modifications ou compléments souhaiteriez – vous apporter ?

Le chapitre 3 du cadre conceptuel des comptes publics soumis à consultation énumère les spécificités de l'action des administrations publiques. Il identifie la souveraineté comme la principale source des spécificités de l'action des administrations publiques. Une telle identification paraît discutable, pour deux raisons :

- **sur le terrain théorique, évoquer la souveraineté nationale est sans rapport avec le thème du cadre conceptuel des comptes publics.** Ou alors, toute question relèverait de la souveraineté nationale : la politique étrangère, la défense, les finances publiques...

Au demeurant, évoquer la souveraineté sans rappeler les traités européens qui s'appliquent à la France, notamment dans les domaines budgétaire, comptable et financier est, pour le moins, incomplet. La loi de finances, la loi de financement de la sécurité sociale, voire les budgets des collectivités locales, i.e. les prévisions budgétaires des administrations publiques ne doivent – ils pas respecter l'objectif de déficit structurel imposé au *b* du 1 de l'article 3 du traité sur la stabilité, la coordination et la gouvernance au sein de l'Union économique et monétaire, signé à Bruxelles le 2 mars 2012 ;

- **au plan pratique**, la souveraineté nationale est une notion abstraite, sans rapport avec la traduction comptable de l'information financière dans un rapport financier, au stade des prévisions comme de l'exécution budgétaire. Sans cette relation, tous les documents budgétaires et comptables pourraient être établis sans garantie de fiabilité (au sens du point [93] du document soumis à consultation). Et pourtant, les comptes de l'Etat 2013 comprenaient une plaquette « 4 pages », le compte général de l'Etat, le rapport de présentation et le rapport sur le contrôle interne comptable de l'Etat⁵. Dernier exemple en date : la rédaction d'un rapport financier en matière hospitalière⁶.

⁵ Les documents correspondants peuvent être consultés à l'adresse :

<http://www.performance-publique.budget.gouv.fr/budget-comptes-etat/comptes-etat/approfondir/actualite/comptes-etat-2013>.

⁶ Le texte de l'instruction budgétaire et comptable M21 relatif au rapport financier, pp. 36 à 38, peut être consulté à l'adresse :

[http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/M21 - Tome 3 - Tenue des comptabilites.pdf](http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/M21_-_Tome_3_-_Tenue_des_comptabilites.pdf)

Et fiche n° 14 « Le rapport financier » accompagnant la fiabilisation des comptes, à l'adresse : [http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/fiche_14 - rapport financier.pdf](http://www.sante.gouv.fr/IMG/pdf/fiche_14_-_rapport_financier.pdf).

Les autres spécificités de l'action des administrations publiques paraissent moins discutables. **Toutefois, le projet de cadre conceptuel pourrait mettre l'accent sur l'importance des transactions non marchandes et des budgets approuvés, sur la nature particulière des actifs et des passifs publics, ou sur les relations avec le *reporting* statistique⁷.**

Question 3 : selon vous, le cadre conceptuel des comptes publics devrait – il avoir une valeur normative (ce qu'il ne prévoit pas actuellement). Si oui, pourquoi ?

Comme à l'échelon international, le cadre conceptuel des comptes publics ne devrait pas avoir de valeur normative. En effet, il constitue le soubassement de normes qui sont encore très divergentes en France.

Question 4 : Le cadre conceptuel doit – il prévoir à quelles entités il s'applique? Si oui, la caractérisation du chapitre 2 vous paraît – elle appropriée ?

Comme le cadre conceptuel international de la comptabilité publique, le cadre conceptuel des comptes publics doit prévoir les entités auxquelles il s'applique. La caractérisation du chapitre 2 paraît appropriée car elle renvoie à la notion d'administrations publiques définie par le règlement (UE) du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne.

C'est une raison supplémentaire pour étendre les comptes publics à la comptabilité budgétaire et pour donner une dimension pluriannuelle aux prévisions budgétaires.

⁷ Voir IPSASB – Préface du cadre international de la comptabilité publique. Datant du 31 octobre 2014, le texte de la publication émanant de l'IPSASB peut être consulté à l'adresse : <http://viewer.zmags.com/publication/1de903a6#/1de903a6/2>.

Question 6 : Le chapitre 4 consacré aux utilisateurs de l'information comptable considère que toute personne est potentiellement intéressée par les comptes publics, mais identifie les citoyens et leurs représentants à l'évidence comme premiers destinataires de l'information comptable. Etes – vous d'accord avec cette approche, spécifique aux administrations publiques ?

Le point [66] du projet relatif au cadre conceptuel des comptes publics identifie les citoyens et leurs représentants à l'évidence comme premiers destinataires de l'information comptable. Mais le point [68] du projet ci – dessus avance que les états financiers sont à ce jour (2014, date de rédaction du présent document), principalement utilisés :

- soit par les autorités qui approuvent ces comptes ou les exploitent pour prendre des décisions portant sur l'entité concernée,
- soit par les structures qui apportent volontairement des fonds à l'administration publique : la lecture des états financiers doit les éclairer sur la nature du risque qu'elles envisagent de prendre.

Pour lever cette contradiction apparente, il est proposé de rendre les principaux utilisateurs des états financiers comme premiers destinataires de l'information comptable. D'ailleurs, le point 2.4 du cadre conceptuel international de la comptabilité publique prévoit que les rapports financiers des entités publiques sont premièrement développés pour répondre aux besoins des usagers du service public et aux apporteurs de ressources publiques.

Question 7 : Le chapitre 5 présente les caractéristiques qualitatives de l'information comptable et les contraintes à prendre en considération. Etes – vous d'accord avec les définitions proposées ?

Nous sommes d'accord avec les définitions proposées car elles sont très proches de l'annexe A « Caractéristiques qualitatives du rapport financier » à l'IPSAS 1 « Présentation des états financiers »⁸. Cette proximité devrait conduire à ajouter une rubrique consacrée au bilan entre les caractéristiques qualitatives, par exemple selon les termes suivants⁹, dans la traduction française : « *En pratique, la recherche d'un équilibre ou un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives est souvent nécessaire. Généralement le but poursuivi est d'atteindre un équilibre approprié entre les caractéristiques afin de satisfaire aux objectifs*

⁸ Le texte de l'IPSAS1 peut être consulté à l'adresse :

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Handbook-of-International-Public-Sector-Accounting-Pronouncements-Volume-1.pdf>.

⁹ Le texte anglais est le suivant : *Balance between Qualitative Characteristics*

In practice a balancing, or trade-off, between qualitative characteristics is often necessary. Generally, the aim is to achieve an appropriate balance among the characteristics in order to meet the objectives of financial statements. The relative importance of the characteristics in different cases is a matter of professional judgment.

des états financiers. L'importance relative des caractéristiques dans les différents cas est une affaire de jugement professionnel. »

Question 8 : Le chapitre 6 consacré à la définition des éléments et des critères de comptabilisation. Etes – vous d'accord avec ces propositions ? Sinon pourquoi ? Y – a – t – il d'autres mentions que souhaiteriez – vous voir dans ce chapitre ?

Le point 4 relatif à la situation nette ou fonds propres est discutable :

- la définition [138] pourrait être simplifiée en supprimant le qualificatif « algébrique » qui n'ajoute rien ;

- le commentaire [139] ne permet pas d'expliquer la situation nette synonyme de fonds propres. Une situation nette positive traduit un enrichissement pour l'entité publique ; inversement, une situation nette négative traduit son appauvrissement. Ainsi, en va – t – il de la situation nette négative de l'Etat, - 938 milliards d'euros au 31 décembre 2013¹⁰.

Il faudrait insister sur le lien entre la situation nette de l'Etat, et, plus généralement de l'entité publique, avec le recours à l'emprunt, comme le rappelle Paul Fabra¹¹ : *"Cependant, inflation monétaire ou pas, le déficit qu'il importe de connaître, c'est celui qui est, au centime près, égal à l'addition des emprunts que le Trésor a dû contracter, y compris, s'il le faut auprès du système bancaire - monétisation de la dette (inflation) - pour équilibrer ses comptes."* En reprenant le cas de l'Etat, grâce au bilan établi au 31 décembre 2013, la dette financière atteignait 1 481 milliards d'€ et les déficits cumulés, 1 313 milliards d'€. Autrement dit, l'Etat a financé des dépenses improductives de revenus par l'emprunt.

Avec Paul Fabra, **il serait souhaitable de rappeler la fonction première des capitaux propres ou des fonds propres**, dans les termes suivants¹² : *« Le capital n'est pas un coût qui se compare avec le taux d'un emprunt. Son rôle essentiel – avant celui de couvrir des risques ou de gager des emprunts – est financer l'activité économique (à commencer par l'emploi) et financière (crédit). Le capital a ainsi vocation d'être en première ligne pour encaisser les à – coups de la conjoncture. La variable d'ajustement par excellence, c'est lui, et non pas la masse salariale. ».*

- la composition des fonds propres révèle une lacune : les écarts de réévaluation et d'intégration. Selon le compte général de l'Etat arrêté au 31 décembre 2013, le montant des écarts de réévaluation et d'intégration dépassait 376 milliards d'€. **Il est proposé de compléter la composition des fonds propres par cet item.**

A l'instar du cadre conceptuel international¹³, dans la perspective d'une consolidation des comptes, **il serait souhaitable d'introduire les participations des actionnaires et les distributions de dividendes.**



¹⁰ Voir aussi http://www.businessweek.com/magazine/toc/11_10/B4218magazine.htm et USA inc. est le rapport de 266 pages qui peut être téléchargé à l'adresse :

http://images.businessweek.com/mz/11/10/1110_mz_49meekerusainc.pdf.

¹¹ Paul Fabra – Dépenses de consommation financées comme à la guerre in *Le Monde* du 5 juin 1990

¹² Paul Fabra – Le capitalisme sans capital, p. 48 - Editions Les Echos – Eyrolles, novembre 2009.

¹³ Voir §5.33 à §5.37 de la publication, à l'adresse :

<http://viewer.zmags.com/publication/1de903a6#/1de903a6/2>.

Question 9 : Le chapitre 7 liste différentes méthodes d'évaluation en privilégiant, pour l'évaluation des actifs à la date de clôture, l'évaluation à la valeur d'entrée, le cas échéant amortie ou dépréciée. Etes – vous d'accord avec cette liste ? Faut – il indiquer une méthode privilégiée? Sinon, pourquoi?

Pour évaluer les actifs à la date de clôture, l'évaluation à la valeur d'entrée, le cas échéant amortie ou dépréciée¹⁴, est discutable. Cela revient à privilégier la valeur de l'actif au coût historique. Ce traitement privilégié suscite trois commentaires :

- cela revient à évaluer, de manière différente, un actif et un passif qui correspond à sa valeur de remboursement ;

- le cadre conceptuel international de la comptabilité publique ne privilégie pas une méthode relative à l'évaluation des actifs et des passifs ; elle est appropriée à la nature de ces éléments bilanciers

- dans sa refonte de juin 2014, l'article 214 – 5 du plan comptable général (PCG) applicable aux entreprises¹⁵ retient la valeur actuelle pour évaluer un actif immobilisé à l'arrêté des comptes : « 1. La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue inférieure à sa valeur nette comptable.

2. La comparaison entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable est effectuée élément par élément. »

Et, d'une manière plus précise, l'article 214 – 6 du PCG dispose : «

1. La valeur brute d'un actif est sa valeur d'entrée dans le patrimoine ou sa valeur de réévaluation, sous réserve des dispositions de l'article 221-4 relatives aux titres évalués par équivalence et de celles de l'article 214-27 relatives à la réévaluation.

2. La valeur nette comptable d'un actif correspond à sa valeur brute diminuée des amortissements cumulés et des dépréciations.

3. La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage sous réserve des dispositions de l'article 221-3 relatif aux titres de participation et de celles de l'article 221-4 relatives aux titres évalués par équivalence.

4. La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie.

Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

5. La valeur d'usage d'un actif est la valeur des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus. »

Compte tenu de ce qui précède, il serait souhaitable de ne privilégier aucune méthode pour évaluer les actifs immobilisés.

¹⁴ A minima, il serait souhaitable d'ajouter le qualificatif « réévalué » pour que les concepts soient proches de la norme comptable de l'Etat applicable aux actifs corporels.

¹⁵ Le texte du plan comptable général en vigueur peut être téléchargé à l'adresse :

http://www.anc.gouv.fr/files/live/sites/anc/files/contributed/Normes%20françaises/Règlements/2014/Reglt2014-03/Reglt%202014-03_Plan%20comptable%20general.pdf.

La valeur d'usage pourrait compléter la liste relative aux différentes méthodes d'évaluation, soit dans la définition que l'article 214 – 6 du PCG avance ci – dessus, soit dans la définition que prévoit le §7.58 du cadre comptable international de la comptabilité publique : « *value in use is the present value of the asset's remaining service potential or ability to generate economic benefits if it continues to be used, and of the net amount that the entity will receive from its disposals at the end of its useful life* ».

Cette proposition rejoindrait la distinction qu'a établie David Ricardo dans le chapitre 1^{er} « De la valeur » des Principes de l'économie politique et de l'impôt : « *Adam Smith a remarqué que le mot Valeur a deux significations différentes, et exprime, tantôt l'utilité d'un objet quelconque, tantôt la faculté que cet objet transmet à celui qui le possède, d'acheter d'autres marchandises. Dans un cas la valeur prend le nom de valeur en usage ou d'utilité : dans l'autre celui de valeur en échange.* »

Au point [170], le coût de remboursement déprécié pourrait être complété par les termes : « ou réévalué ».

Question 10 : le chapitre 8 consacré à la présentation des états financiers introduit une partie spécifique dans l'annexe destinée à présenter des informations sur certains pouvoirs ou engagements du souverain. Etes – vous d'accord avec les états financiers ainsi proposés et leurs justifications? Si oui, les objectifs de cette partie vous semblent – ils suffisamment bien décrits ou faudrait – il davantage préciser le cadre conceptuel ?

Par rapport au §21 e) et §24 de l'IPSAS 1 « présentation des états financiers » précité, il est proposé d'ajouter des états d'exécution budgétaire qui les prévisions budgétaires à leurs réalisations.

Ces états auraient parfaitement leur place dans le cadre conceptuel des comptes publics car les budgets constituent une des particularités importantes du secteur public par rapport aux entreprises privées.

De tels états sont observés, de manière générale, dans le secteur public local. Ils ont le mérite d'éprouver la sincérité budgétaire.

Au niveau de l'Etat, l'article 32 de la loi organique du 1^{er} août 2001 définit la sincérité budgétaire comme suit : « *Les lois de finances présentent de façon sincère l'ensemble des ressources et des charges de l'Etat. Leur sincérité s'apprécie compte tenu des informations disponibles et des prévisions qui peuvent raisonnablement en découler.*» Dans sa décision du 25 juillet 2001¹⁶, le Conseil constitutionnel estimait que la sincérité budgétaire vise les seules lois de finances annuelles, rectificatives et les lois particulières prises selon les procédures d'urgence prévues à l'article 45. Pour la Haute assemblée, « *la sincérité se caractérise par l'absence d'intention de fausser les grandes lignes de l'équilibre déterminé par la loi de finances* ». On peut en déduire que le Conseil constitutionnel, appelé à apprécier les conditions de l'équilibre budgétaire, déclarera non conformes les dispositions qui l'auraient faussé.

¹⁶ Conseil constitutionnel – décision n° 441 – 8 – DC du 25 juillet 2001 « Loi organique relative aux lois de finances. Le texte intégral de la décision peut être consulté sur le site Internet du Conseil constitutionnel, à l'adresse :

<http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/depuis-1958/decisions-par-date/2001/2001-448-dc/decision-n-2001-448-dc-du-25-juillet-2001.504.html>.

Le point [187] devrait viser les seuls actifs et passifs éventuels des administrations publiques que prévoient les points [159] à [162] du cadre conceptuel des comptes publics soumis à consultation.

Question 11 : Le chapitre 9 prévoit la possibilité de consolider ou de combiner les comptes de certaines entités comptables. Le cadre conceptuel doit – il aborder ce sujet? Etes – vous d’accord avec son orientation et son exposé ? Quelles modifications vous seraient utiles ?

Le cadre conceptuel doit traiter les sujets de la combinaison et de la consolidation, même de manière succincte, en renvoyant aux normes. Dans ces conditions, l’exposé du cadre conceptuel soumis à consultation est satisfaisant.

Question 12 : considérez – vous que d’autres questions devraient être traitées dans le cadre conceptuel des comptes publics ? Si oui, lesquels ?

A l’instar du cadre conceptuel international de la comptabilité publique, des développements devraient être consacrés à la comptabilité budgétaire¹⁷ et la présentation du rapport financier, dans ses grandes lignes¹⁸.

A Arras, le 4 février 2015

Jean – Bernard Mattret

Auteur de « la nouvelles comptabilité publique » publié en janvier 2010 à la Librairie Générale du Droit et de la Jurisprudence (LGDJ)

¹⁷ Il est possible de s’inspirer des développements que consacre à la comptabilité budgétaire le décret du 7 novembre 2012 précité qui intéresse la gestion budgétaire et comptable.

¹⁸ Voir le chapitre 8 du cadre conceptuel international de la comptabilité publique à l’adresse :

[http://viewer.zmags.com/publication/1de903a6#/1de903a6/2.](http://viewer.zmags.com/publication/1de903a6#/1de903a6/2)