

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

LE DIRECTEUR GENERAL ADJOINT

Paris, le

139, RUE DE BERCY
75572 PARIS CEDEX 12

Référence : 2015/02/8271

Monsieur le Président,

Par courrier du 9 décembre 2014, vous avez bien voulu me transmettre le projet de cadre conceptuel des comptes publics afin de recueillir mes commentaires.

Je tenais tout d'abord à souligner la qualité du travail réalisé, résultat des échanges fructueux intervenus depuis le lancement de ce projet en avril 2013. Ce document qui reconnaît les spécificités de l'action des entités publiques témoigne de la capacité d'écoute et de synthèse du secrétariat général du Conseil de normalisation des comptes publics.

De plus, ce cadre contribuera à donner du sens aux normes comptables existantes et à la qualité des comptes publics et garantira la cohérence de nos travaux.

En effet, la démarche proposée repose sur l'introduction des notions de « souverain » et « d'entités gestionnaires » permettant d'identifier respectivement, l'entité porteuse des politiques publiques de la nation, des entités qui les mettent en œuvre opérationnellement. Ainsi, le « souverain » ne constituant pas une entité comptable, n'établit pas de comptes au sens de la comptabilité générale alors que les « entités gestionnaires » rendent compte de leur activité et de leur gestion en produisant des états financiers. Cette distinction donnera du sens aux comptes publics en répondant notamment aux besoins d'une information lisible par l'ensemble de ses utilisateurs, et en premier lieu des citoyens et de leur représentation nationale.

Par ailleurs, ce cadre conceptuel applicable à l'ensemble des comptes publics pourra être valorisé auprès de nos partenaires européens dans le cadre des réflexions sur les normes comptables engagées par Eurostat. Il est en effet essentiel que les États membres puissent partager leurs expériences et leurs pratiques dans le domaine de la comptabilité générale tenue en droits constatés, notamment en ce qui concerne les spécificités du secteur public.

Je vous prie de croire, Monsieur le Président, à l'assurance de ma parfaite considération.

Sincèrement,



Vincent MAZURIC

M. Michel Prada
Président du Conseil de normalisation
des comptes publics
5 place des Vins de France
75573 Paris Cedex 12

Question 1 « Êtes-vous d'accord avec l'introduction d'un cadre conceptuel pour les comptes publics ? »

Oui.

L'introduction d'un cadre conceptuel dédié aux comptes publics constitue une avancée positive qui va contribuer à la démarche d'amélioration continue de la qualité comptable pour l'ensemble des entités du secteur public français. En garantissant la cohérence des normes comptables prises dans leur ensemble, le cadre conceptuel conforte la démarche de convergence normative engagée au sein du secteur public.

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 leurs implications comptables. Verriez-vous d'autres éléments susceptibles de justifier l'existence de ce document ? »

Non.

Le contenu du cadre conceptuel est conforme aux dispositions du décret GBCP et notamment celles de son article 56 qui dispose que la comptabilité des entités publiques « ne diffère de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales ».

Aussi, ce cadre conceptuel s'attache à définir les concepts de droit commun pour les opérations similaires à celle des entreprises, le cas échéant adaptés. Par ailleurs, en proposant une définition des concepts liés aux spécificités de l'action publique ainsi que le traitement comptable qui en résulte, le cadre conceptuel participe d'une meilleure compréhension des comptes publics.

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 ? »

Non.

Le cadre conceptuel des comptes publics présente et explique des concepts et des fondements qui guideront les travaux normatifs. De part sa nature conceptuelle et ses objectifs précités, le cadre conceptuel des comptes publics ne peut avoir de valeur normative, contrairement à une norme comptable qui fixe les principes et les règles d'enregistrement des événements de gestion.

Question 4 « Le cadre conceptuel doit-il prévoir à quelles entités il s'applique ?
Si non, pourquoi ?
Si oui, la caractérisation du chapitre 2 vous paraît-elle appropriée ? »

Oui.

La définition du rôle et de la portée du cadre conceptuel (chapitre 1) ainsi que de son champ d'application (chapitre 2) est fondamentale.

Les entités relevant de son périmètre présentent les 3 caractéristiques cumulatives suivantes au regard de la rédaction proposée :

1. « Il s'agit d'entités instituées par un processus de décision politique ou d'entités créées par les précédentes qui leur ont confié une partie de leurs prérogatives ou missions.
2. Leur principale fonction est de mettre en œuvre des politiques publiques qui peuvent s'exercer essentiellement selon deux modalités :
 - a. La fourniture de biens ou de services, collectifs ou individuels, à titre gratuit ou à des prix qui ne sont pas économiquement significatifs ;
 - b. Le versement de prestations en espèces (transferts monétaires).Les entités peuvent de surcroît exercer des activités dans des conditions de marché.
3. Pour conduire ces missions, le processus politique attribue à ces entités, directement ou

indirectement, des moyens provenant majoritairement des ressources publiques¹».

Ces caractéristiques permettent de définir un périmètre cohérent avec celui des administrations publiques tel que défini en comptabilité nationale par le règlement n° 549/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne (dit règlement SEC 2010)².

Ce règlement définit les administrations publiques comme « *des entités juridiques, instituées par décision politique, qui exercent un pouvoir législatif, judiciaire ou exécutif sur d'autres unités institutionnelles dans un espace donné. Leurs principales fonctions consistent à fournir des biens et des services à la collectivité et aux ménages sur une base non marchande, ainsi qu'à redistribuer le revenu et la richesse.* »

Par conséquent, le champ d'application du cadre conceptuel est conforme à la définition des administrations publiques au sens de la comptabilité nationale et nous semble donc adapté.

Question 5 « *Dans le chapitre 3, le projet de cadre conceptuel des comptes publics 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 « *spécificités de l'action des administrations publiques* » constitue le fondement du cadre conceptuel. En effet, y sont décrites les spécificités de l'action publique, qui justifient l'existence de traitements comptables distincts de ceux applicables aux entreprises.

La caractérisation de la puissance publique au travers de sa pérennité, du caractère obligatoire et unilatéral de certaines décisions des entités publiques permet de distinguer clairement l'action publique de l'action entrepreneuriale.

En outre, l'introduction et la caractérisation des notions de « *souverain* » et « *d'entités gestionnaires* » permettent d'identifier les droits, obligations et opérations des entités gestionnaires qui relèvent spécifiquement de l'action publique et d'en définir le traitement comptable approprié.

Sur cette base, la définition des politiques publiques relève du « *souverain* » tandis que les administrations publiques qualifiées « *d'entités gestionnaires* » sont chargées de leur mise en œuvre. Les droits et obligations spécifiques de l'action publique ne relèvent donc jamais du souverain, mais des entités gestionnaires qui seules constituent des entités comptables.

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. Êtes-vous d'accord avec cette approche, spécifique aux administrations publiques ? »*

Oui.

Une administration publique est une entité instituée par la puissance publique pour mettre en œuvre une ou plusieurs politiques publiques. Les citoyens et leurs représentants élus, en tant que mandants du « *souverain* », nous semblent donc les principaux intéressés par l'information comptable fournie par les entités publiques. Ils peuvent ainsi appréhender pleinement l'efficacité socio-économique des administrations publiques. La transparence des comptes publics constitue par ailleurs un élément fondamental de l'objectif de qualité comptable des comptes des administrations publiques.

¹ Chapitre 2 du projet de cadre conceptuel « *Entités entrant dans le champ d'application du cadre conceptuel des comptes publics* ».

² Paragraphe 20-06.

Question 7 « *Le chapitre 5 présente les caractéristiques qualitatives de l'information comptable et les contraintes à prendre en considération. Êtes-vous d'accord avec les définitions proposées ?* »

Oui.

L'information comptable publique ne s'adressant pas uniquement à des professionnels de la comptabilité, celle-ci doit être compréhensible, lisible, utile et comparable dans le temps et entre entités publiques.

Par ailleurs, il est essentiel que le cadre conceptuel précise les contraintes à prendre en considération s'agissant des caractéristiques qualitatives de l'information comptable. Ainsi, l'absence d'information relative à certaines opérations ou transactions confidentielles, telles que celles présentant un caractère stratégique (certaines opérations de la Défense nationale par exemple) ne s'avère pas contraire au principe de sincérité ou d'image fidèle.

De plus, il doit être tenu compte du rapport coût/avantage en matière d'information comptable (bénéfice retiré d'une information par rapport aux coûts induits pour l'obtenir).

Question 8 « *Le chapitre 6 est consacré à la définition des éléments et des critères de comptabilisation. Êtes-vous d'accord avec ces propositions ? Sinon, pourquoi ? Y-a-t-il d'autres mentions que vous souhaiteriez voir apparaître dans ce chapitre ?* »

Oui.

Le chapitre 6 explique et définit les éléments comptables au regard des spécificités de l'action publique. L'intégration de la notion d'opposabilité d'une obligation spécifique de l'action publique permet de déterminer lorsqu'un engagement du souverain devient une obligation pour l'entité gestionnaire devant se traduire dans ses comptes. Par ailleurs, les définitions proposées sont cohérentes avec les principes normatifs actuels appliqués dans le secteur public. En outre, le cadre conceptuel présente les caractéristiques des concepts tout en renvoyant aux normes pour les définir précisément.

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. Êtes-vous d'accord avec cette liste ?*

Faut-il indiquer une méthode privilégiée ? Sinon, pourquoi ? »

Oui.

Les actifs publics sont principalement utilisés pour mettre en œuvre des politiques publiques. En conséquence, ces actifs ne sont généralement pas détenus pour en retirer des flux de trésorerie mais pour fournir des services à titre gratuit ou économiquement non significatifs. Pour cette raison, la méthode généralement retenue pour évaluer les actifs en date de clôture est la valeur d'entrée, le cas échéant amortie ou dépréciée.

Néanmoins, le cadre conceptuel prévoit d'autres méthodes précisément décrites dans des normes dédiées : valeur vénale, coût de remplacement déprécié, valeur symbolique ou forfaitaire dans des circonstances particulières.

Pour ces raisons, il n'appartient pas au cadre conceptuel de privilégier une méthode d'évaluation.

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. Êtes-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 ? »

Oui.

Conformément aux principes comptables actuels, les entités publiques doivent présenter en annexe l'ensemble de leurs engagements actuels, reçus ou donnés, non constitutifs d'actifs ou de

passif à inscrire au bilan.

L'enrichissement de l'annexe des administrations publiques par des engagements relevant du souverain (non encore opposable aux entités publiques) permettra de donner du sens aux comptes publics et un éclairage sur la soutenabilité des finances publiques.

Question 11 « *Le chapitre 9 prévoit la possibilité de consolider ou combiner les comptes de certaines entités comptables. Le cadre conceptuel doit-il aborder ce sujet ?*

Êtes-vous d'accord avec son orientation et son exposé ?

Quelles modifications vous sembleraient utiles ? »

La réflexion sur l'intérêt d'établir des comptes consolidés ou combinés doit être menée de façon approfondie. Elle est d'ailleurs inscrite dans le programme de travail 2015-2016 du CNoCP.

En conséquence, l'intégration de cette partie dans le cadre conceptuel nous semble prématurée d'autant qu'il est fait explicitement référence à la notion de contrôle s'agissant de la consolidation.

Or si la consolidation dans le secteur privé est fondée sur le contrôle (périmètre et méthodes de consolidation), la pertinence et le caractère opérant de cette notion ne sont pas démontrés à ce stade dans la perspective de consolider des comptes d'entités publiques. En conséquence, nous suggérons de supprimer ce chapitre en renvoyant aux réflexions ultérieures qui seront menées au CNoCP.

Question 12 « *Considérez-vous que d'autres questions devraient être traitées dans le cadre conceptuel des comptes publics ? Si oui, lesquelles ? »*

Non.