



COLLEGE

Réunion du jeudi 16 janvier 2014

Classement des normes de l'IPSAS Board par le CNOCP

Note de synthèse

Contexte

Les travaux du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP ou le Conseil) ont été initiés dans le contexte de la directive n° 2011/85/UE du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres. Cette directive prévoit dans son article 16-3 une évaluation de l'adéquation, pour les Etats membres, des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS) pour le 31 décembre 2012 au plus tard.

Pour satisfaire cette obligation, la Commission européenne a publié, le 6 mars 2013, un rapport au Conseil et au Parlement européen « *Vers l'application de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les Etats membres - L'adéquation des IPSAS pour les Etats membres* ».

Dans ce rapport, la Commission propose d'approfondir les réflexions sur la mise en place de normes comptables européennes pour le secteur public, dites normes EPSAS. Les EPSAS devant, selon la Commission, utiliser les IPSAS comme « un point de départ », celle-ci a collecté les commentaires formulés précédemment par les Etats membres sur l'applicabilité des IPSAS et a classé les normes IPSAS en trois catégories :

- Normes applicables sans modification notable ;
- Normes dont l'application nécessiterait une adaptation ;
- Normes devant être modifiées en vue d'une application en Europe.

Depuis la publication de ce rapport, des réflexions sont en cours sur les modalités de gouvernance d'un organisme européen dédié au développement de normes comptables européennes pour le secteur public.

Une première revue des normes IPSAS, effectuée dans le cadre de la Task Force Eurostat de 2012, a permis à la Commission d'établir le classement des normes IPSAS selon les trois catégories énoncées plus haut.

L'objectif du Conseil est d'approfondir cette première revue et de formuler des commentaires ciblés dans l'optique du développement de normes EPSAS.

Démarche du CNOCP

Chaque norme du référentiel IPSAS a été passée en revue de manière détaillée. Sur la base de cette revue, une analyse a été menée au regard :

- des principes du Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE) et du futur recueil des normes comptables des établissements publics pour identifier les divergences de principes,
- des seules normes IFRS en cours d'évolution afin d'identifier leur impact potentiel sur le référentiel IPSAS, dès lors que l'IPSAS Board s'engagerait dans une démarche de convergence pour lesdites normes,
- des normes de comptabilité nationale lorsque des divergences ont été identifiées.

Pour chaque norme, le Conseil a évalué l'applicabilité des dispositions à l'Etat et aux établissements publics. Les commentaires formulés ont vocation à former le socle d'une communication à destination de la Commission.

L'applicabilité des dispositions au secteur local et à la sécurité sociale n'a pas fait l'objet d'une étude approfondie ; ces sujets sont davantage considérés comme des sujets devant être traités sur le long terme. Concernant le secteur public local, des réflexions sont engagées pour déterminer dans quelle mesure il convient de faire évoluer l'actuelle imbrication des règles budgétaires et comptables ; en outre, le nombre important de comptes locaux (170 000), certains concernant des structures de très petite taille, milite pour l'établissement d'un référentiel simplifié et adapté. Pour ce qui est du secteur sécurité sociale, bien que les principes comptables soient fondés sur les droits constatés, les problématiques liées aux passifs et engagements sociaux nécessitent une analyse approfondie.

Au-delà de cet exercice d'évaluation de l'applicabilité des normes IPSAS en France et d'identification d'axes d'amélioration en vue du développement des normes EPSAS, le CNOCP a également souhaité identifier les sujets spécifiques au secteur public et qui ne font pas actuellement l'objet de normes dans le référentiel IPSAS.

La présente note justifie le classement par le CNOCP des normes IPSAS selon les catégories retenues par la Commission européenne (voir annexe). La position française est explicitée pour chaque norme, selon le regroupement par thème de la Commission (annexe 2.1 du document de travail accompagnant le rapport du 6 mars 2013). L'ordre des thèmes et des normes est celui retenu dans le tableau.

Etat de la position française norme par norme

L'analyse du référentiel comptable de l'IPSAS Board conforte la position du CNOCP selon laquelle ce référentiel comptable ne peut constituer à lui seul la base de départ pour élaborer des normes comptables européennes pour le secteur public.

Le CNOCP souligne l'absence de normes dans le référentiel IPSAS sur des sujets essentiels pour la sphère publique :

- des avantages sociaux, au sens de la sécurité sociale, avec notamment le sujet des retraites (hors fonctionnaires de l'Etat) d'une part, et des autres prestations sociales d'autre part ;
- des dépenses de transfert, au sens aides et subventions, hors prestations sociales.

Trois sujets ont également été identifiés comme devant faire l'objet de normes : les regroupements d'entités dans le secteur public, les biens historiques et culturels et les quotas de CO2.

Par ailleurs, les deux tiers des normes ne peuvent être acceptées sans modification profonde. Au nombre des normes les plus problématiques, figurent les normes relatives à la consolidation et aux instruments financiers.

Enfin, seul un tiers des normes n'appelle pas de remarque particulière et porte sur des enjeux financiers mineurs.

L'objectif du CNOCP a été d'analyser le premier classement effectué dans le rapport de la Commission européenne du 6 mars 2013¹, et de formuler des commentaires ciblés dans l'optique du développement de futures normes EPSAS.

Outre les sujets listés ci-dessus, le CNOCP estime nécessaire de développer un corpus de normes spécifiques adaptées aux petites entités, compte tenu du nombre de comptes locaux qui existent en France.

Présentation de l'information financière

IPSAS 1 – Présentation des états financiers

Le CNOCP estime que la norme IPSAS 1 nécessite une adaptation.

Le Conseil souhaiterait notamment voir définie clairement la notion de situation nette de manière cohérente dans l'ensemble du référentiel ; les conditions de comptabilisation en situation nette seraient, en conséquence, clarifiées.

¹ Voir tableau en annexe.

La norme IPSAS 1 devrait faire également l'objet d'une réflexion approfondie sur la notion de résultat pour en définir un contenu devant tenir compte des spécificités du secteur public : il s'agit moins de rendre compte de gains ou de pertes potentiels que de donner une information sur le solde des opérations.

Enfin, le Conseil rappelle que les aspects budgétaires n'entrent pas dans le champ de compétences de l'IPSASB.

IPSAS 2 – Tableau des flux de trésorerie

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière.

Toutefois, en ce qui concerne les petites structures ayant un budget reposant sur des flux de trésorerie, le CNOCP suggère de mener une réflexion sur la pertinence de ce tableau qui pourrait alors faire double emploi. Le CNOCP propose le tableau de financement comme une alternative possible.

IPSAS 3 – Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière.

IPSAS 18 – Information sectorielle

Le CNOCP estime que cette norme nécessiterait d'être assouplie en vue d'une adaptation à la sphère publique.

Le Conseil est favorable à une évolution de cette norme vers IFRS 8 *Secteurs opérationnels* qui accorderait à chaque entité publique (Etat, établissements publics, etc.) de la souplesse dans la façon de publier son information sectorielle.

IPSAS 20 – Information relative aux parties liées

Le CNOCP estime que la norme IPSAS 20 nécessite des adaptations.

Le Conseil soulève notamment la question de la pertinence de l'information relative aux parties liées dans le contexte du secteur public : dès lors qu'un Etat apporte son soutien financier à des entités publiques, l'information relative aux parties liées doit être adaptée pour être utile.

IPSAS 22 – Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques

Le CNOCP constate que cette norme devrait être écartée.

Le Conseil estime que cette norme présente des difficultés conceptuelles et pratiques, notamment sur le sujet du périmètre de consolidation ; le Conseil propose sur ce point que les réflexions se poursuivent sur l'articulation et la concordance éventuelle des périmètres de consolidation et des administrations publiques (APU).

IPSAS 24 – Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers

Le CNOCP estime que cette norme devrait être écartée.

Le Conseil rappelle que les règles budgétaires sont hors du champ de compétences de l'IPSASB. Une réconciliation résultat comptable / résultat budgétaire constitue une information suffisante.

Recettes et dépenses

IPSAS 4 – Effets des variations des cours des monnaies étrangères

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière.

IPSAS 9 – Produit des opérations avec contrepartie directe et IPSAS 23 – Produit des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)

Le CNOCP estime que ces deux normes nécessiteraient une adaptation pour être appliquées.

Le CNOCP propose notamment de mieux articuler les champs d'application d'IPSAS 9 et d'IPSAS 23.

Le Conseil exprime également sa réticence à l'approche bilancielle utilisée dans IPSAS 23 : cette approche est incohérente avec l'approche retenue pour IPSAS 9 et est peu pertinente pour la sphère publique.

IPSAS 11 – Contrats de construction

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière, sous réserve des éventuels impacts des sujets mentionnés pour les normes IPSAS 9 et IPSAS 23.

Avantages du personnel - IPSAS 25

Le CNOCP conclut que la norme IPSAS 25 nécessite une adaptation.

En ce qui concerne les fonctionnaires de l'Etat, le CNOCP recommande qu'une réflexion soit engagée sur la qualification en prestations ou en cotisations définies des dispositifs de retraite. En effet, en première approche, les caractéristiques de ces dispositifs pourraient relever d'une qualification alternative nécessitant un traitement comptable adapté, différent des traitements comptables actuellement proposés dans IPSAS 25.

Le Conseil remarque également qu'IPSAS 25 a un objet limité dans la mesure où la norme ne traite pas des avantages sociaux de manière générale. Dans certains cas, ces avantages sociaux relèvent d'une politique de répartition, spécifique au secteur public, et une norme dédiée s'avère nécessaire.

Consolidation

IPSAS 6 – Etats financiers consolidés et individuels, IPSAS 7 – Participations dans des entreprises associées et IPSAS 8 – Participations dans des coentreprises

Sur l'ensemble des trois normes spécifiques aux opérations de consolidation, le CNOCP a conclu que les normes devaient être modifiées en vue d'une application en Europe. La principale problématique de ces normes de consolidation dans le contexte du secteur public est liée à la notion de contrôle.

Situation financière

IPSAS 5 – Coûts d'emprunt

Le CNOCP estime que cette norme doit être modifiée en vue d'une application en Europe, notamment en raison de l'existence des options de comptabilisation en charges ou d'activation des coûts d'emprunt relatifs aux actifs qualifiés. Le Conseil soutient en effet la comptabilisation des coûts d'emprunt en charges par cohérence avec le cadre conceptuel comptable des entités publiques en cours d'élaboration en France.

Le CNOCP note par ailleurs l'évolution de la norme IAS 23 *Coûts d'emprunts* qui vise à supprimer la comptabilisation en charges. La position du CNOCP est qu'une évolution similaire d'IPSAS 5 dans le cadre d'une convergence vers la norme IFRS ne serait pas appropriée.

IPSAS 12 – Stocks

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière.

IPSAS 13 – Contrats de location

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière.

Le CNOCP note les évolutions proposées par l'IASB dans son projet de refonte de la norme IAS 17 *Contrats de location*. L'évolution majeure proposée par l'IASB consiste à considérer que, quelles que soient ses caractéristiques, tout contrat de location a pour composantes un actif et un passif ; en conséquence, la distinction location simple / location financement serait supprimée.

Le Conseil estime que ces évolutions ne sont pas appropriées dans la mesure où elles rendent plus complexes l'analyse et le traitement comptable des contrats de location dans le secteur public ; le Conseil considère que la distinction location simple/location-financement, qui relève d'une approche simple et pragmatique, doit être maintenue.

IPSAS 14 – Événements postérieurs à la date de reporting

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière.

Le CNOCP note que la norme IPSAS 14 reprend les éléments relatifs à la continuité d'exploitation de la norme IAS 10 *Événements postérieurs à la date de clôture*.

Le Conseil remarque toutefois que, dans le secteur public, les fusions, démembrements, restructurations, etc. sont fréquents, sans pour autant qu'il y ait rupture de la continuité d'exploitation. Ainsi, il paraîtrait opportun de mentionner que ce principe revêt un caractère moins structurant pour les normes du secteur public.

IPSAS 17 – Immobilisations corporelles et IPSAS 16 – Immeubles de placement

Le CNOCP estime que ces normes nécessitent une adaptation, notamment compte tenu de la difficulté pratique de mise en œuvre de l'approche par composants dans le modèle du coût, modèle qui doit être privilégié dans le secteur public.

IPSAS 19 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels

Le CNOCP a conclu que la norme IPSAS 19 nécessite une adaptation pour éclairer la distinction entre les passifs inscrits au bilan et ceux qui sont mentionnés en annexe, s'agissant notamment des avantages sociaux et des dépenses de transfert qui relèvent d'actions spécifiques à la sphère publique. En ce sens, le Conseil rappelle l'absence de norme dans le référentiel IPSAS actuel et la nécessité de développer des normes dédiées sur ces deux sujets d'importance.

IPSAS 21 – Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie et IPSAS 26 – Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie

Le CNOCP a conclu que les normes IPSAS 21 et IPSAS 26 nécessitent une adaptation.

Le CNOCP soulève notamment la question de l'utilité de deux normes distinctes dans le contexte public, d'autant que la distinction actifs générateurs de trésorerie / actifs non générateurs de trésorerie fait appel au jugement et demeure arbitraire.

IPSAS 27 - Agriculture

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière.

IPSAS 31 – Immobilisations incorporelles

Le CNOCP a conclu que la norme IPSAS 31 nécessite une adaptation.

Le CNOCP estime en effet que les spécificités du secteur public sont insuffisamment traitées, notamment l'existence de droits associés à l'exercice de la souveraineté.

IPSAS 32 – Contrats concourant à la réalisation d’un service public : entité publique

Le CNOCP estime que cette norme nécessite une adaptation.

Le CNOCP questionne la comptabilisation d’une dette non financière dans IPSAS 32, par référence à d’autres référentiels qui prévoient la comptabilisation de l’écart entre le montant initial de la dette financière et la valeur de l’actif objet de la concession en situation nette.

Ainsi, le CNOCP propose d’élargir la problématique et de développer dans le cadre conceptuel le concept de situation nette dans le cadre spécifique du secteur public, en insistant notamment sur les conséquences propres à sa nature soustractive.

En outre, le Conseil estime que la norme devrait tenir compte de la diversité des obligations existant dans les contrats de concession.

Instruments financiers – normes IPSAS 28-30

IPSAS 28 – Instruments financiers : présentation, IPSAS 29 – Instruments financiers : comptabilisation et évaluation et IPSAS 30 – Instruments financiers : information à fournir

Le CNOCP a conclu que les normes IPSAS relatives aux instruments financiers devaient être modifiées.

En effet, les normes internationales, conçues de manière privilégiée pour les secteurs bancaire et assurantiel, sont inadaptées aux opérations financières du secteur public, dans la mesure où elles traitent d’opérations particulièrement complexes sans équivalent dans le secteur public.

En vue du développement des normes EPSAS, le CNOCP recommande de définir des normes *ad hoc* pour le secteur public, permettant de fournir une information pertinente et adaptée.

**Annexe : synthèse du positionnement du CNOCP par rapport au classement de la Commission européenne
dans son rapport sur l'applicabilité des IPSAS dans les Etats membres du 6 mars 2013**

- Dix normes pour lesquelles la position du CNOCP est plus sévère que celle de la Commission :
 - IPSAS 1 *Présentation des états financiers*
 - IPSAS 5 *Coûts d'emprunt*
 - IPSAS 7 *Participations dans des entreprises associées*
 - IPSAS 8 *Participations dans des coentreprises*
 - IPSAS 9 *Produit des opérations avec contrepartie directe*
 - IPSAS 16 *Immeubles de placement*
 - IPSAS 19 *Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels*
 - IPSAS 22 *Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques*
 - IPSAS 24 *Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers*
 - IPSAS 32 *Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique*
- Une norme pour laquelle la position du CNOCP est moins sévère que celle de la Commission :
 - IPSAS 13 *Contrats de location*
- Vingt normes dont le classement est équivalent

Normes applicables sans modification notable		Normes dont l'application nécessiterait une adaptation		Normes devant être modifiées en vue d'une application en Europe	
EU ²	CNoCP	EU	CNoCP	EU	CNoCP

Présentation de l'information financière						
IPSAS 1 — Presentation of Financial Statements	x			x		
IPSAS 2 — Cash Flow Statements	x	x				
IPSAS 3 — Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	x	x				
IPSAS 10 - Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	x	x				
IPSAS 18 - Segment Reporting			x	x		
IPSAS 20 - Related Party Disclosures			x	x		
IPSAS 22 - Disclosure of Financial Information about the General Government Sector			x			À écarter
IPSAS 24 - Presentation of Budget Information in Financial Statements			x			À écarter

² <Source> Annex 7.1 of Commission staff working document accompanying the report from the Commission on the suitability of IPSAS for the Member States – 6 March 2013

Normes applicables sans modification notable		Normes dont l'application nécessiterait une adaptation		Normes devant être modifiées en vue d'une application en Europe	
EU	CNoCP	EU	CNoCP	EU	CNoCP

Recettes et dépenses						
IPSAS 4 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	x	x				
IPSAS 9 - Revenue from Exchange Transactions	x			x		
IPSAS 11 - Construction Contracts	x	x				
IPSAS 23 - Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)			x	x		

Avantages au personnel						
IPSAS 25 - Employee Benefits			x	x		

Consolidation et entités contrôlées – en cours de refonte						
IPSAS 6 - Consolidated and Separate Financial Statements					x	X
IPSAS 7 - Investments in Associates			x			X
IPSAS 8 - Interests in Joint Ventures			x			X

Normes applicables sans modification notable		Normes dont l'application nécessiterait une adaptation		Normes devant être modifiées en vue d'une application en Europe	
EU	CNoCP	EU	CNoCP	EU	CNoCP

Situation financière						
IPSAS 5 - Borrowing Costs	X					X
IPSAS 12 - Inventories	X	X				
IPSAS 13 - Leases		X	X			
IPSAS 14 - Events after the Reporting Date	X	X				
IPSAS 16 - Investment Property	X			X		
IPSAS 17 - Property, Plant, and Equipment			X	X		
IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	X			X		
IPSAS 21 - Impairment of Non-Cash-Generating Assets			X	X		
IPSAS 26 - Impairment of Cash-Generating Assets			X	X		
IPSAS 27 - Agriculture	X	X				
IPSAS 31 - Intangible Assets			X	X		
IPSAS 32 - Service Concession Arrangements: Grantor	X			X		

Instruments financiers						
IPSAS 28 - Financial Instruments: Presentation					X	X
IPSAS 29 - Financial Instruments: Recognition and Measurement					X	X
IPSAS 30 - Financial Instruments: Disclosures					X	X
TOTAL CNOCP		9		13		9

Projets en cours et recommandations sans valeur normative :

Cadre Conceptuel du référentiel IPSAS

Dans le cadre de ses travaux sur le cadre conceptuel du référentiel IPSAS, l'IPSASB a publié en janvier 2013 les quatre premiers chapitres du cadre conceptuel :

- Chapitre 1 *Role and Authority of the Conceptual Framework*
- Chapitre 2 *Objectives and Users of General Purpose Financial Reporting*
- Chapitre 3 *Qualitative Characteristics*
- Chapitre 4 *Reporting Entity*

Par ailleurs, un projet de Préface au cadre conceptuel est disponible sur le site de l'IPSASB sous forme de *preliminary view* du Board.

Le CNoCP a exprimé de fortes réserves, notamment sur la définition envisagée des passifs. Les phases 'éléments et comptabilisation', 'évaluation' et 'présentation' sont néanmoins toujours en cours de discussion.

Recommandations

Pour mémoire, l'IPSASB a également publié en 2013 deux documents qui ont une nature de recommandations :

- Recommended Practice Guideline 1 *Financial Statement Discussion and Analysis*
- Recommended Practice Guideline 2 *Reporting on the Long-Term Sustainability of an Entity's Finances*

Le CNoCP a exprimé son désaccord à la publication de ces deux documents. Ils contiennent en effet des dispositions qui portent sur un champ plus vaste que celui de la comptabilité générale et qui dépasse donc le périmètre de compétence du normalisateur comptable.