



# Travaux du Conseil de normalisation des comptes publics pour les années 2015 et 2016

Le programme de travail du Conseil pour les années 2015 et 2016 devrait le conduire à traiter les thèmes exposés ci-après.

## Sujets communs à différentes administrations publiques

### ■ Le cadre conceptuel des comptes publics

Afin de conforter la légitimité du cadre conceptuel des comptes publics, le Conseil a organisé fin décembre 2014 une consultation publique, visant à recueillir les commentaires de toute personne concernée par les questions de normalisation comptable en France. A l'issue de cette consultation, qui prend fin le 30 avril 2015, le Conseil rendra un avis définitif sur le cadre conceptuel, et publiera l'analyse des commentaires reçus. Le Conseil appréciera si des compléments spécifiques à certaines entités s'avèrent nécessaires.

Dans l'intervalle, une analyse des dispositions du cadre conceptuel diffusé récemment par l'IPSAS Board<sup>1</sup> pourra être menée pour alimenter la réflexion.

### ■ Approfondissement des réflexions sur le cadre conceptuel des comptes publics relatives à l'élaboration de comptes consolidés ou combinés

Une réflexion pourrait être engagée sur l'utilité de publier des comptes consolidés ou combinés pour certaines entités du secteur public.

La définition des besoins des utilisateurs pourrait être au centre des réflexions, en s'appuyant notamment sur les enseignements qui pourraient être tirés de l'expérience des admi-

nistrations publiques procédant déjà à la publication de tels comptes, comme les comptes combinés par branches et pour l'activité de recouvrement des organismes de sécurité sociale, ou les comptes consolidés de certains établissements publics<sup>2</sup>.

Se pose également la question de la cohérence du périmètre de comptes consolidés ou combinés issus de données de la comptabilité générale d'entités publiques avec les données produites par la comptabilité nationale. La comptabilité générale n'ayant pas les mêmes objectifs, et n'ayant pas vocation à se substituer au système de comptabilité nationale, l'organisation du lien et de l'articulation avec les données que chacun des deux systèmes est en mesure de produire pourrait être documentée dans le cadre de ces travaux<sup>3</sup>.

Les réflexions qui pourraient être menées se placent dans la continuité de celles conduites sur le cadre conceptuel des comptes publics et n'ont pas vocation à avoir des implications à court terme.

### ■ Les engagements de retraite

Les travaux sur les engagements de retraite pour l'ensemble des entités du secteur public ont débuté en 2014 et se poursuivent en 2015 par l'analyse des systèmes existants. Des réflexions ont été engagées sur leur traitement comptable et sur l'information à faire figurer

<sup>2</sup> L'intérêt de disposer d'une information permettant de connaître la situation financière, le patrimoine et le résultat d'une entité et de ses « satellites » a par ailleurs été exprimé par certains acteurs, notamment dans la sphère locale.

<sup>3</sup> Des questions de même nature se posent dans le cadre des discussions sur la normalisation comptable du secteur public en Europe. Aussi, les réflexions engagées par le Conseil pourraient utilement être portées à la connaissance d'Eurostat et des Etats membres participant aux « Task Forces » sur ces sujets.

<sup>1</sup> IPSAS Board : International Public Sector Accounting Standards Board

dans l'annexe des états financiers des établissements concernés.

### ■ **Les contrats de location-financement**

Lorsque les discussions au niveau international pour le secteur privé auront abouti, des réflexions pourront être engagées pour traiter le thème des contrats de location simple et de location-financement. L'objectif serait de publier des normes *ad hoc* s'agissant de dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation de contrats comportant différentes composantes.

A ce jour, la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables de l'Etat comporte des dispositions sur les contrats de location-financement, prévoyant l'inscription au bilan de l'Etat des actifs loués dès lors qu'ils sont contrôlés. Aucune disposition n'a, à ce stade, été prévue dans le Recueil de normes comptables pour les établissements publics.

### ■ **Les quotas d'émissions de gaz à effet de serre**

Les modifications du fonctionnement des mécanismes d'échanges des quotas d'émissions au plan européen ont nécessité de définir le traitement comptable qui reflète les dispositions retenues par l'Europe pour la période 2013-2020 dans les comptes de l'Etat, des établissements publics et des autres entités publiques exploitant des installations polluantes.

Ces travaux ont abouti au début de l'année 2015 pour donner lieu à la publication de trois avis du CNOCP : l'avis n°2015-01 relatif à la norme 21 du Recueil des normes comptables de l'Etat, l'avis n° 2015-02 relatif à la norme du futur Recueil de normes comptables pour les établissements publics et l'avis n° 2015-03 pour les entités du secteur public autres que l'Etat et les établissements publics.

## **Le Recueil des normes comptables de l'Etat**

Les travaux se poursuivent pour clarifier certaines dispositions du Recueil des normes comptables de l'Etat.

### ■ **Norme 10 « Les composantes de la trésorerie »**

Les travaux débutés en 2014 consistent à actualiser les dispositions de cette norme au regard de l'expérience passée tout en faisant évoluer son format.

### ■ **Norme 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme »**

La norme 11 est essentiellement destinée à la comptabilisation des opérations de l'Agence France Trésor, et notamment les émissions d'emprunts ainsi que des opérations de macro-couverture du risque de taux.

Concernant la comptabilité de couverture, la norme 11 précise que, conformément à la réglementation bancaire de 1990, les swaps de taux peuvent être classés dans quatre catégories, même si seule la macro-couverture est utilisée. Une revue de ces dispositions est nécessaire à la lueur des opérations de financement pratiquées par l'Etat pour analyser dans quelle mesure la norme peut être simplifiée, dans le contexte d'évolution des dispositions comptables, tant nationales qu'internationales, sur cette matière.

### ■ **Norme 7 « Les immobilisations financières »**

La norme 7 distingue les participations relatives à des entités contrôlées par l'Etat de celles non contrôlées par l'Etat, et précise quels sont les critères et les indicateurs de contrôle. Dans le cadre de l'arrêté des comptes de l'Etat en 2013, des questions ont été soulevées par le préparateur et le certificateur sur certaines entités, et notamment sur les établissements publics de santé. Dans ce contexte, le Conseil examinera les propositions de clarification de la norme 7.

### ■ Norme 1 « Les états financiers »

Dès lors que les travaux sur les normes du Recueil des normes comptables de l'Etat ont progressé, avec notamment la publication en octobre 2014 de deux avis du Conseil complétant ce Recueil, une revue de la norme 1 « Les états financiers » peut être envisagée. Cette norme 1 fait la synthèse de l'ensemble des dispositions du Recueil en proposant un format standard pour les états financiers. Cette norme prévoit également des dispositions sur l'annexe dans son ensemble.

### ■ Saisine de l'agence comptable du budget annexe « Contrôle et exploitation aériens »

Le Conseil de normalisation des comptes publics a reçu une saisine de l'agence comptable du budget annexe « Contrôle et exploitation aériens » au titre de la comptabilisation des redevances de navigation aérienne et de leurs ajustements en vertu des règlements européens « Ciel Unique II ».

### ■ Norme 8 « Les stocks »

Pour mémoire, les travaux relatifs à une nouvelle version de la norme 8 « Les stocks » du Recueil des normes comptables de l'Etat ont abouti en janvier 2015. A été publié un avis qui clarifie les dispositions comptables des stocks acquis, produits ou détenus par l'Etat pour mener à bien sa mission de service public, et qui apporte des précisions sur les stocks à vocation militaire.

## Le Recueil de normes comptables pour les établissements publics

### ■ Les travaux préalables à la publication du Recueil

Avant la publication du Recueil sous forme d'avis du Conseil de normalisation des comptes publics, des travaux de relecture globale doivent être engagés afin de s'assurer la cohérence des normes entre elles.

Par ailleurs, trois projets de normes, suite à leur publication sous forme de documents de travail en 2013 et 2014, pourraient être actua-

lisés pour intégrer le résultat de réflexions récemment menées pour l'Etat et ayant abouti à la refonte des normes 6 « Les immobilisations corporelles », 8 « Les stocks » et 18 « Les contrats de délégation de service public ».

Une modification des dispositions du projet de norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » devra également être envisagée suite à la réponse apportée par la Direction de la législation fiscale sur la question du caractère déductible/imposable ou non des charges/produits comptabilisés au titre des corrections d'erreurs, pour les seuls établissements ayant une activité dont les résultats sont soumis à l'impôt sur les sociétés.

Enfin, avant la publication du Recueil, la question des termes génériques employés pour le titre du Recueil et pour la désignation des établissements entrant dans son champ d'application devra être débattue.

### ■ Les travaux postérieurs à la publication du Recueil

Lorsque le Recueil de normes comptables pour les établissements publics sera publié, le Conseil poursuivra ses travaux d'élaboration des normes comptables sur les sujets suivants :

- > Placements à moyen et long terme ;
- > Actifs biologiques / agriculture ;
- > Actifs contrôlés conjointement ;
- > Contrats de location simple et de location-financement.

## Les établissements publics de santé

Compte tenu de la future publication du Recueil de normes comptables pour les établissements publics, le Conseil examinera les dispositions de l'instruction budgétaire et comptable M21 applicable aux établissements publics de santé (EPS). En cas de divergences entre les dispositions du Recueil précité et celles de l'instruction, le Conseil devra, d'une part, analyser si celles-ci se justifient par des spécificités des établissements publics de santé ou, d'autre part, préciser dans quelle mesure elles doivent être réduites, dans le



but de favoriser à terme la convergence des référentiels.

Les réflexions pourraient, si cela s'avérait pertinent, être étendues à d'autres entités relevant du code de la santé publique.

## **Les collectivités territoriales et les établissements publics locaux**

Le Conseil poursuivra les travaux engagés, d'une part, sur le modèle d'états financiers des collectivités territoriales, et, d'autre part, sur la revue des principes comptables dans le cadre de deux groupes de travail distincts.

### **■ Présentation des états financiers du secteur public local**

Des réflexions en cours sur les perspectives d'amélioration de la lisibilité des états financiers des entités publiques locales ont pour objectif de proposer un modèle de présentation d'états financiers (bilan, compte de résultat et annexe), à la fois simples et lisibles, susceptibles d'être, pour les entités concernées, des états soumis à la certification des comptes.

### **■ Principes comptables du secteur public local**

Des discussions sur l'articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire des entités du secteur public local ont été initiées dans le cadre du groupe de travail sur les principes comptables.

Dans un premier temps, le Conseil a conduit des réflexions sur les avantages et inconvénients des systèmes « moniste » et « dualiste ».

Dans un second temps, le Conseil a identifié par grandes thématiques les évolutions envisageables et notamment la notion de contrôle des actifs, les amortissements et la neutralisation budgétaire des amortissements, la cession des immobilisations, le périmètre des provisions, le maintien au passif de certaines subventions reçues dites « non transférables à la section de fonctionnement », l'activation des subventions versées.

Cette première étape devrait permettre de dégager les grandes lignes directrices des travaux d'approfondissement ultérieurs.

## **Les organismes de sécurité sociale et assimilés**

Le Conseil de normalisation des comptes publics engagera les travaux décrits ci-après quand il recevra des saisines que pourraient notamment lui transmettre la Direction de la sécurité sociale et/ou les certificateurs des organismes de sécurité sociale (Cour des comptes, Compagnie nationale des commissaires aux comptes), et en fonction des principes retenus par le cadre conceptuel des comptes publics.

### **■ Nature et portée des obligations des organismes de sécurité sociale au titre de prestations pluriannuelles octroyées**

Le Conseil a souhaité disposer d'une analyse juridique effectuée par les juristes de la Direction de la sécurité sociale, destinée à éclairer le cadre normatif dans lequel s'inscrivent les activités des organismes de sécurité sociale. Cette analyse doit également permettre d'appréhender la nature et la portée des obligations juridiques des organismes de sécurité sociale à l'égard des assurés sociaux, notamment au titre de prestations pluriannuelles, pour en définir le traitement comptable associé.

Dans un second temps, cette analyse a vocation à conduire à la définition des objectifs et principes qui devraient fonder la comptabilité des organismes de sécurité sociale dans la perspective de l'élaboration d'un cadre conceptuel des normes comptables de la sécurité sociale.

### **■ Comptabilisation des opérations de recouvrement**

Suite à l'identification au sein des organismes de disparités dans les méthodes de comptabilisation des opérations de recouvrement, la Direction de la sécurité sociale envisage de saisir le Conseil d'un projet d'arrêté visant à préciser sur ce point le Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS). Ce projet aura pour objet principal de compléter et clarifier les règles de comptabilisation des opérations de recouvrement. Il concernera tant les organismes de recouvre-

ment du régime général, dont le recouvrement est l'activité essentielle, que les organismes assurant la gestion d'un régime obligatoire de sécurité sociale, qui recouvrent des prélèvements constitutifs tant des ressources du régime que de ressources affectées par la loi à d'autres organismes.

### ■ **Information à porter dans l'annexe des organismes de sécurité sociale**

Dans la continuité des réflexions engagées sur le cadre conceptuel des comptes publics et en cohérence avec celles menées par le groupe de travail sur les engagements de retraite, il est proposé d'engager des travaux sur l'amélioration de l'information, tant qualitative que quantitative, devant figurer dans les notes annexes des organismes de sécurité sociale, notamment au titre des diverses prestations octroyées<sup>4</sup>.

## **Les réflexions européennes sur de futures normes comptables pour le secteur public**

Le Conseil participe activement aux travaux de réflexion animés par Eurostat sur la possibilité d'élaborer de futures normes comptables européennes pour les administrations publiques des Etats membres, dites normes EPSAS (« *European Public Sector Accounting Standards* »). Ces réflexions sont menées dans le cadre de la directive 2011/85/UE du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des Etats membres.

### ■ **« Task Force EPSAS Governance »**

L'objectif est d'examiner, d'une part, les résultats de la consultation lancée fin 2013, et dont la date butoir était février 2014, sur les principes et structures de gouvernance des normes EPSAS, et, d'autre part, l'ensemble des questions relatives à la mise en place de normes EPSAS. Le projet suit son cours, malgré certaines réserves exprimées par des Etats membres sur le manque de clarté dans la finalité de ce projet et des objectifs recherchés.

### ■ **« Task Force EPSAS Standards »**

La démarche que semble privilégier Eurostat, malgré des réserves exprimées par des Etats membres, est notamment d'inclure l'examen des normes de l'IPSAS Board.

Le Conseil participe aux travaux de ces deux « *Task Forces* » en liaison avec le Comité interdirectionnel pour la normalisation comptable internationale du secteur public, dont il assure le secrétariat.

## **Les normes comptables internationales**

### ■ **Réponses aux consultations de l'IPSAS Board**

L'IPSAS Board a inscrit à son programme de travail les sujets suivants qui pourraient donner lieu à la publication de documents de consultation en 2015.

- > Consultation Paper - « *Social Benefits* »
- > Consultation Paper - « *Public Sector Financial Instruments* »
- > Consultation Paper ou Exposure Draft - « *Public Sector Combinations* »

### ■ **Traduction des normes de l'IPSAS Board**

En collaboration avec le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables et la Compagnie nationale des commissaires aux comptes, le Conseil poursuit le projet, initié au cours de l'année 2012, de traduction des normes de l'IPSAS Board. L'objectif pour 2015 est la publication d'un recueil des normes IPSAS complet sur la base de l'ensemble des publications de l'IPSAS Board jusqu'en 2013 (« *Handbook 2013* »). Cette démarche implique une mise à niveau de la traduction de tous les textes publiés depuis l'origine par l'IPSAS Board, sous l'effet de corrections éditoriales ponctuelles, des amendements successivement publiés et de nouvelles normes. La révision des normes IPSAS 1 à IPSAS 24 dont la traduction date de 2007 a dans ce contexte été engagée et devrait être achevée début 2015. Ces travaux de révision s'accompagneront d'une homogénéisation terminologique.

4 hors engagements de retraite.

La question de la signature d'une nouvelle convention avec l'IFAC pour la traduction du « *Handbook 2014* » se pose.

### ■ **Participation du Secrétariat général du CNOCP aux réunions et aux groupes de travail de l'IPSAS Board**

Le Secrétariat général du Conseil prépare en coordination étroite avec le membre français de l'IPSAS Board les réunions et y assiste en tant qu'observateur externe. Cette participation permet également de nouer des relations avec tous les membres de l'IPSAS Board et les observateurs institutionnels (Banque mondiale, FMI, Eurostat, OCDE), et d'associer le Conseil le plus tôt possible aux réflexions. En 2015, sont planifiées quatre réunions de quatre

jours chacune qui se tiendront essentiellement au Canada.

Le Secrétariat du Conseil a également été associé aux travaux des groupes de travail de l'IPSAS Board sur les « *Social Benefits* » et les « *Emission Trading Schemes* ». A ce titre, il est sollicité pour relire les papiers écrits par le *staff* et pour apporter des contributions écrites, qui ont déjà eu l'occasion d'être intégrées.