

## CONSULTATION DU CNOCP SUR LE CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS Réponse de Gilbert Gélard , le 27 Avril 2015.

### QUESTION 1: ETES- VOUS D'ACCORD AVEC L'INTRODUCTION D'UN CADRE CONCEPTUEL POUR LES COMPTES PUBLICS ?

L'utilité d'un cadre conceptuel spécifique du secteur public est déjà reconnue au plan international par l'IPSASB Son cadre conceptuel (2014) a cependant été rédigé postérieurement à la plupart des normes IPSAS. De ce fait, ces dernières, souvent très proches des IFRS, ont eu comme référence implicite le cadre conceptuel du secteur privé, celui des IFRS.

Un cadre conceptuel spécifique pour le secteur public peut se justifier s'il existe des caractéristiques du secteur public si fondamentalement différentes de celles du secteur privé que des normes du secteur public s'appuyant sur le cadre conceptuel du secteur privé ne conduiraient pas à l'image fidèle que les comptes doivent présenter.

S'il est envisagé de proposer un cadre différent de celui de l'IPSASB, c'est au motif que celui-ci ne prendrait pas en compte, ou pas suffisamment, les caractéristiques pertinentes du secteur public.

Pourquoi un cadre conceptuel français?

Vouloir un cadre conceptuel français des comptes publics, avec extension éventuelle à l'Union européenne, revient à postuler que les spécificités du secteur public français (voire européen) ne sont pas correctement prises en compte par le cadre de l'IPSASB. Indirectement, cela pose aussi la question de savoir si un tel cadre a des chances de servir et de prospérer hors de la juridiction pour laquelle il aura été conçu.

Le document proposé par le CNOCP ne justifie pas suffisamment par un exposé des motifs l'utilité de la démarche. Il aurait été utile de reprendre, même brièvement, les arguments utilisés dans les réponses à l'IPSASB

### QUESTION 2: LE PROJET DE CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS JUSTIFIE SON EXISTENCE PAR LA DESCRIPTION DES FONDEMENTS DES SPECIFICITES DE L'ACTION PUBLIQUE ET DE LEURS IMPLICATIONS COMPTABLES. VERRIEZ-VOUS D'AUTRES ELEMENTS SUSCEPTIBLES DE JUSTIFIER L'EXISTENCE DE CE DOCUMENT?

Le cadre pose en principe que « si les opérations à décrire sont similaires à celles des entreprises », on n'introduira pas de concepts différents de ceux du secteur privé.

Ce sont donc bien les fondements des spécificités de l'action publique et de leurs implications comptables qui justifient l'existence d'un cadre spécifique. En l'absence de ces spécificités de nature à avoir des conséquences comptables, c'est donc le cadre de la comptabilité privée qui implicitement ou explicitement, s'appliquerait. En l'état actuel des choses, ce serait celui de IFRS, actuellement en cours de refonte, sauf à considérer que le PCG repose sur un cadre implicite, idée sans réelle portée pratique.

Il existe suffisamment de spécificités de l'action publique, décrites dans le document, pour justifier le projet d'établir un cadre spécifique des comptes publics. Mais son champ d'application devrait être cantonné à ce qui différencie nettement la sphère publique de la sphère privée.

### QUESTION 3: SELON VOUS, LE CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS DEVRAIT-IL AVOIR UNE VALEUR NORMATIVE CE QU'IL NE PREVOIT PAS ACTUELLEMENT) ? SI OUI, POURQUOI?

Un cadre conceptuel est l'outil du normalisateur qui introduit cohérence et rationalité dans sa démarche. Il ne doit pas avoir de valeur normative.

**QUESTION 4: LE CADRE CONCEPTUEL DOIT-IL PREVOIR A QUELLES ENTITES IL S'APPLIQUE? SI NON, POURQUOI ? SI OUI, LA CARACTERISATION DU CHAPITRE 2 VOUS PARAIT-ELLE APPROPRIEE?**

Le document définit le champ d'application de deux façons très différentes: l'une des approches est conceptuelle et est nécessaire pour approfondir la question clé des caractéristiques spécifiques de l'action publique. C'est cette approche qu'il faut retenir.

La deuxième approche, de nature pragmatique, fait coïncider le champ d'application avec le périmètre de compétence des avis du CNOCP. Cette approche est à proscrire, pour quatre raisons: elle n'est pas conceptuelle; elle donne au cadre une dimension proche du normatif. Elle est sujette à caution dans la mesure où la frontière entre la compétence du CNOCP et celle de l'ANC peut être modifiée par le souverain. , elle est trop spécifiquement française pour être comprise et admise ailleurs.

**QUESTION 5: DANS LE CHAPITRE 3, LE PROJET DE CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS DEFINIT LA SOURCE COMMUNE ET LES PRINCIPALES CARACTERISTIQUES DES SPECIFICITES DE L'ACTION PUBLIQUE. PARTAGEZ-VOUS CETTE ANALYSE? QUELS MODIFICATIONS OU COMPLEMENTS SOUHAITERIEZ-VOUS APPORTER ?**

L'idée originale consistant à séparer le souverain, par définition irresponsable et non comptable, des entités auxquelles il confie des missions et accorde des moyens pour les mener, est au cœur de ce projet. Si la distinction est en son principe utile, elle pose néanmoins de redoutables questions.

Il apparaît en effet que ce que, faute d'un meilleur terme, on appelle dans le projet les « engagements » du souverain, n'en sont pas ; tout au plus sont-ils des promesses, qui n'engagent pas. La définition du glossaire annexé au cadre indique en effet qu'il n'y a pas de différence juridique entre un engagement et une obligation. Si tel est le cas, les promesses du souverain ne devraient pas être appelées des engagements.

Entre ces promesses d'une part, et les droits et obligations des administrations et de l'Etat, il y a un vide redoutable. Les « droits -créances » résultant du principe constitutionnel de solidarité par exemple, ne sont pas des droits , et cette clarification est utile. Mais quand cette promesse devient-elle un droit et une obligation?

Il résulte de cette distinction que la question du « degré de maturité des droits et obligations de l'action publique requis pour être pris en compte par la comptabilité; » est la question essentielle . Quand un droit ou une obligation existe-t-il et , s'il existe quand peut-il ou doit-il être comptabilisé? (« définition versus recognition »)

Le cadre tire de cette distinction des conclusions et des affirmations qui interpellent et mériteraient, pour le moins, d'être mieux étayées et approfondies. Au paragraphe 56, il apparaît que si une entreprise est liée par un droit ou une obligation d'origine législative, réglementaire ou contractuelle, une administration ne l'est pas nécessairement et que de nombreux passifs qu'une entreprise doit comptabiliser seraient, pour des administrations , des engagements susceptibles d'une simple divulgation.

Plus loin, la notion d'obligation implicite est évacuée de manière peu convaincante. Avant de la proscrire par le biais d'un cadre conceptuel, on pourrait la tester sur des exemples. Les engagements de retraite vis à vis des fonctionnaires sont-ils des passifs (obligation juridique ou implicite) et ces passifs doivent-ils être comptabilisés? Sinon, pourquoi? Notons par ailleurs que la notion d'obligation implicite n'est pas, à tort ou à raison, traitée dans le cadre conceptuel des IFRS.

Il y a un risque de contradiction entre, d'une part l'affirmation que les opérations similaires à celles des entreprises seront traitées comme dans les entreprises et, d'autre part, les concepts proposés dans ce cadre. Pour reprendre l'exemple précédent, va-t-on considérer que les engagements de

retraites vis à vis des fonctionnaires sont des opérations « similaires à celles des entreprises », ou pas, et pourquoi ?

Ce chapitre, le plus important du projet de cadre, mériterait d'être approfondi et rediscuté pour convaincre qu'il ne fait pas courir le risque d'une non exhaustivité des comptes publics qui minerait leur crédibilité. Puisque l'opposabilité à l'administration semble être un critère déterminant, il faudrait l'explicitier davantage.

#### QUESTION 6 : UTILISATEURS DE L'INFORMATION COMPTABLE.

Ce chapitre n'appelle pas de remarques. Il replace bien les états financiers dans le cadre général de l'information des utilisateurs.

#### QUESTION 7;LE CHAPITRE 5 PRESENTE LES CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DE L'INFORMATION COMPTABLE ET LES CONTRAINTES A PRENDRE EN CONSIDERATION. ETES – VOUS D'ACCORD AVEC LES DEFINITIONS PROPOSEES ?

Ce chapitre est clair .

On remarque cependant que le paragraphe 98 , intitulé « prééminence de la substance sur l'apparence » s'en tient à une formulation ancienne . Par exemple , la nouvelle directive comptable européenne n'oppose plus la substance à la forme ; elle indique simplement que la comptabilisation doit tenir compte de la substance et la respecter. L'opportunité d'une mise à jour conforme à cette directive a –telle été discutée ?

#### QUESTION 8: LE CHAPITRE 6 EST CONSACRE A LA DEFINITION DES ELEMENTS ET DES CRITERES DE COMPTABILISATION. ETES – VOUS D'ACCORD AVEC CES PROPOSITIONS ? SINON, POURQUOI ? Y -A -T- IL D'AUTRES MENTIONS QUE VOUS SOUHAITERIEZ VOIR APPARAITRE DANS CE CHAPITRE ?

Définitions des éléments.

La définition des éléments appelle les remarques suivantes:

la définition d'un actif et celle d'un passif n'appelle pas de remarques.

On observe que le cadre définit aussi les produits et les charges. Le produit est défini comme une augmentation de la situation nette autre qu'un apport en fonds propres .La charge est définie comme une réduction de la situation nette autre qu'une diminution des fonds propres.

Le cadre conceptuel des IFRS définit les produits comme une augmentation des actifs et une diminution des passifs, à l'exception des opérations entre l'entité et ses propriétaires en tant que propriétaires. La définition des charges est parfaitement symétrique.

Ces définitions sont bien plus claires que celles du cadre conceptuel proposé ici, et même s'il est impossible de les adopter mot pour mot (la notion de propriétaire n'étant pas pertinente), il faudrait éviter de faire directement référence aux variations de situation nette, d'autant que la proximité entre ce terme et celui de fonds propres peut entraîner des confusions..

Comptabilisations des éléments.

Le paragraphe 135 introduit la possibilité, « dans certains cas à priori exceptionnels », de comptabiliser des éléments qui ne sont ni des actifs ni des passifs. Le rédacteur de cette réponse est en désaccord avec cette possibilité et encore plus qu'elle soit ouverte au niveau d'un cadre conceptuel. Une telle possibilité ouvre la voie à des étalements de charges et de produits qu'il est impossible de limiter à des cas exceptionnels, au demeurant non définissables. . Ces éléments sont exclus du cadre des IFRS, où tout repose sur la comptabilisation d'actifs et de passifs, De même, les charges différées et charges à étaler ont été exclues du PCG, et on ne voit pas de bonne raison qui justifieraient qu'elles soient admises dans les comptes publics. Même si ces

éléments seraient présentés de manière distincte des actifs, des passifs et des fonds propres (paragraphe 136) , cela ne semble pas acceptable. Cela conduirait nécessairement à des jugements d'opportunité allant à l'encontre de la caractéristique qualitative de neutralité.

Les paragraphes 156 et 157 sur la comptabilisation d'un produit et la comptabilisation d'une charge seraient quasiment superflus si le cadre était, comme celui des IFRS, fondé sur une pure « approche bilan », où la comptabilisation des produits et de charges découle de façon automatique de celle des actifs et des passifs .Le fait que ces paragraphes existent semble dénoter que le cadre conceptuel proposé pour les comptes publics adopte plutôt un approche où la comptabilisation des produits et des charges guide, ou du moins influence, celle des actifs et des passifs. L'existence du paragraphe 135 en est une illustration puisque des non-actifs et des non-passifs seront de fait reconnus. Le cadre conceptuel devrait clairement préciser à quel modèle il se rattache.

Notons que le paragraphe 174 semble adopter l'approche bilan, mais il ne traite pas de la comptabilisation (« recognition ») des produits et des charges, seulement de leur évaluation.

**QUESTION 9: LE CHAPITRE 7 LISTE DIFFERENTES METHODES D'EVALUATION EN PRIVILEGIANT,POUR L'EVALUATION DES ACTIFS A LA DATE DE CLOTURE, L'EVALUATION A LA VALEUR D'ENTREE, LE CAS ECHEANT AMORTIE OU DEPRECIEE.. ETES -VOUS D'ACCORD AVEC CETTE LISTE? FAUT-IL INDIQUER UNE METHODE PRIVILEGIEE ? SINON? POURQUOI ?**

Ce chapitre est court pour traiter d'une question essentielle, au demeurant assez mal traitée dans les cadres conceptuels existants. Plutôt que de privilégier des modes d'évaluation – ce qu'il fait- il devrait, idéalement, faire un inventaire des possibles et donner au normalisateur des pistes pour faire ses choix avec pertinence pour établir les normes. Ce chapitre est actuellement plus normatif que conceptuel et ne comporte pas assez d'explications sur les choix retenus.

Evaluation d'un actif.

La prééminence donnée au coût pour la valeur d'entrée rencontre vite ses limites, dès lors que l'on affirme que le coût peut prendre la forme de la valeur vénale dans certains cas d'acquisition à titre gratuit. Dans un tel cas, le coût est nul, mais il peut ne pas être pertinent pour servir de valeur d'entrée.

L'expression « coût de remplacement déprécié » revient plusieurs fois .S'il s'agit de l'équivalent de l'anglais « depreciated replacement cost » , c'est un erreur de traduction: il faudrait « remplacer « déprécié » par « amorti ». Corriger cette erreur au niveau du cadre conceptuel est particulièrement important, car la confusion entre amortissement et dépréciation (deux concepts très différents) est susceptible d'entraîner d'importantes conséquences pour certaines normes.

La définition de la valeur vénale correspond mot pour mot à la définition ancienne de la juste valeur dans les IFRS. Y a-t-il, dès lors, une raison pour ne pas utiliser le mot « juste valeur »? A-t-on, par ailleurs, des réticences à utiliser la nouvelle définition d'IFRS 13 ?

Evaluation d'un passif

Le concept de valeur de remboursement n'est pas évident.

Par ailleurs, l'actualisation n'est pas un objectif de mesure, mais seulement une technique, parmi d'autres, utilisable pour parvenir à une valeur actuelle. On pourrait, dans un cadre conceptuel, se dispenser de mentionner l'actualisation (ou la non actualisation) et laisser cela au niveau normatif.

**QUESTION 10 : LE CHAPITRE 8 CONSACRE A LA PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS INTRODUIT UNE PARTIE SPECIFIQUE DANS L'ANNEXE DESTINEE A PRESENTER DES INFORMATIONS SUR CERTAINS POUVOIRS ET ENGAGEMENTS DU**

SOUVERAIN. ETES-VOUS D'ACCORD AVEC LES ETATS FINANCIERS AINSI PROPOSES ET LEURS JUSTIFICATIONS ? SI OUI, LES OBJECTIFS DE CETTE PARTIE VOUS SEMBLANT-ILS SUFFISAMMENT BIEN DECRITS OU FAUDRAIT-IL PRECISER DAVANTAGE LE CADRE CONCEPTUEL ?

Les développements sur l'annexe décrits aux paragraphes 185 à 187 sont très pertinents. Il faudra simplement veiller ensuite au niveau normatif, à ce que l'annexe dans sa partie relative aux promesses du souverain non encore traduites en droits et obligations, ne fasse pas double emploi avec d'autres informations que reçoit l'utilisateur et qui seraient d'une nature trop éloignée de la comptabilité. Le même problème de délimitation existe, dans l'information financière privée, entre l'annexe et le rapport de gestion.

Les paragraphes 182 à 184 ne semblent pas relever d'un cadre conceptuel.

QUESTION 11 : LE CHAPITRE 9 PREVOIT LA POSSIBILITE DE CONSOLIDER OU COMBINER LES COMPTES DE CERTAINES ENTITES COMPTABLES. LE CADRE CONCEPTUEL DOIT-IL ABORDER CE SUJET ? ETES-VOUS D'ACCORD AVEC SON ORIENTATION ET SON EXPOSE ? QUELLES MODIFICATIONS VOUS SEMBLERAIENT-UTILES ?

Ce chapitre est nécessaire. Un cadre conceptuel ne peut pas ne pas aborder la question de la « reporting entity ». L'utilisation du mot « peuvent » au lieu de « doivent » en cas de contrôle d'une entité sur une autre renvoie la décision au niveau normatif, ce qui est sage, en raison des spécificités du secteur public.

QUESTION 12 : CONSIDEREZ-VOUS QUE D'AUTRES QUESTIONS DEVRAIENT ÊTRE TRAITEES DANS LE CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS ?

Tous les sujets importants ont été traités.