

Monsieur Michel PRADA
Président du Conseil de normalisation des
comptes publics (CNOCP)
5, place des vins de France
75573 PARIS cedex 12

Paris, le 30 avril 2015

Référence : DLE.MCP.CBA.20150335

Objet : Consultation sur le cadre conceptuel des comptes publics

Monsieur le Président,


Le Conseil de normalisation des comptes publics a organisé une consultation publique nationale sur un projet de cadre conceptuel des comptes publics.

Nous vous félicitons d'avoir entrepris une telle démarche. L'élaboration d'un cadre conceptuel pour les comptes publics constitue un progrès notable dans le processus d'élaboration des normes comptables applicables au secteur public.

Nous vous prions de bien vouloir trouver ci-joint notre réponse à cette consultation.

Nous formulons dans cette réponse des réserves et des interrogations sur la notion de souverain, dont nous reconnaissons qu'elle constitue une avancée conceptuelle intéressante. Nos remarques sont détaillées en réponse à la question n°5 de la consultation.

Nous vous prions de croire, Monsieur le Président, à l'assurance de nos sentiments les meilleurs et les plus confraternels.



Denis LESPRI
Président de la Compagnie Nationale
des Commissaires aux Comptes



Philippe ARRAOU
Président du Conseil Supérieur de
l'Ordre des Experts-Comptables

Envoyer obligatoirement toute correspondance aux deux adresses ci-dessous :

ANNEXE

REPONSES AUX QUESTIONS POSEES DANS LA CONSULTATION SUR LE CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS

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

Les institutions de la profession comptable française considèrent que l'élaboration d'un cadre conceptuel pour les comptes publics constitue une avancée notable dans le processus d'élaboration des normes comptables applicables au secteur public. Un cadre conceptuel contribuera à assurer l'homogénéité et la cohérence du corpus comptable applicable aux entités du secteur public.

L'introduction du document soumis à consultation ancre le cadre conceptuel des comptes publics dans l'environnement réglementaire français. Cet ancrage constitue un éclairage utile pour la compréhension du cadre conceptuel.

Toutefois, il n'est fait aucune référence aux réflexions qui ont pu être menées - ou sont menées - sur l'élaboration d'un cadre conceptuel pour les comptes publics. A titre d'illustration, en France, le Recueil des normes comptables de l'Etat publié en 2004 inclut un cadre conceptuel. L'International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Board a publié fin octobre 2014 un cadre conceptuel pour les états financiers des entités du secteur public. Aux Etats-Unis, le Governmental Accounting Standards Board (GASB) mène actuellement un projet d'élaboration d'un cadre conceptuel des comptes publics. Par ailleurs, la Commission européenne est à l'initiative de nombreuses actions visant à promouvoir l'émergence de normes comptables harmonisées, dites « normes EPSAS¹», pour le secteur public dans les Etats membres de l'Union européenne.

Les institutions de la profession comptable française estiment souhaitable de situer le cadre conceptuel des comptes publics dans une perspective plus large que l'environnement réglementaire français. Un positionnement du cadre conceptuel des comptes publics par rapport aux réflexions européennes et internationales mériterait d'être présenté dans le document. Il conviendrait, en exposé des motifs, de préciser en quoi l'action publique en France est spécifique au regard de celle des autres pays. A ce titre, les arguments avancés par le Conseil de normalisation des comptes publics dans ses réponses aux consultations de l'IPSAS Board pourraient être repris dans l'exposé des motifs.

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 ?

Le projet de cadre conceptuel des comptes publics soumis à consultation est destiné à identifier les spécificités de l'action publique en France et à en déduire les principaux concepts qui peuvent en résulter.

Les institutions de la profession comptable française estiment nécessaire de mieux différencier, dans le cadre conceptuel, ce qui relève de la sphère publique et de la sphère privée.

¹ EPSAS : European Public Sector Accounting Standards.

Dans l'hypothèse où l'autorité de normalisation comptable française pour le secteur privé estimerait utile de développer le cadre conceptuel sous-tendant la réglementation comptable française, ce que les institutions de la profession comptable jugeraient utile, il est probable que le cadre conceptuel des comptes publics devrait faire l'objet d'une révision, notamment sur ses aspects relatifs à la sphère privée.

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 ?

L'objectif d'un cadre conceptuel est de décrire les principaux concepts sur lesquels se fondent les normes comptables.

Un cadre conceptuel guide le travail de normalisation dans un souci de cohérence des normes entre elles et accompagne les parties intéressées dans la mise en application des règles comptables.

Un cadre conceptuel ne peut pas poser des exigences normatives. Le normalisateur comptable peut s'écarter du cadre conceptuel au cas par cas sous réserve d'expliquer les raisons de l'adoption d'une norme dérogatoire.

Les institutions de la profession comptable française estiment qu'un cadre conceptuel ne doit pas avoir de valeur normative.

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 ?

Le cadre conceptuel devrait indiquer pourquoi il existe un besoin de disposer d'un cadre conceptuel distinct de ceux qui existent pour les entités du secteur privé. Les paragraphes [17] à [20] définissent des critères généraux qui pourraient être utilisés pour caractériser les entités nécessitant un cadre distinct.

Le document soumis à consultation précise, dans son introduction et au paragraphe [21], que le cadre conceptuel s'applique à l'ensemble des administrations publiques pour lesquelles le Conseil de normalisation des comptes publics est compétent. Cette approche pragmatique du Conseil de normalisation des comptes publics n'est pas conceptuelle d'une part et donne au cadre une dimension trop normative d'autre part.

Un cadre conceptuel est par nature universaliste. Son champ d'application ne devrait être défini que grâce à des critères généraux tels que ceux figurant aux paragraphes [17] à [20].

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 ?

Spécificités de l'action des administrations publiques liées à la nature des administrations publiques

Les institutions de la profession comptable française relèvent le caractère perpétuel de l'action publique. Dès lors, la continuité d'exploitation des administrations publiques s'apparente à un postulat (paragraphes [26], [50], [51], [84], [85]) et non à un principe comptable dont la remise en cause conduit à des modifications dans les règles d'évaluation.

Les institutions de la profession comptable française s'interrogent sur l'objectif du paragraphe [27] relatif à l'importance du budget alors que les paragraphes [10] et [11] soulignent que le cadre conceptuel des comptes publics concerne exclusivement l'information comptable issue de la comptabilité d'exercice et exclut les autres vecteurs de l'information financière tels que les comptes rendus budgétaires et les rapports de gestion.

Spécificités de l'action des administrations publiques liées aux fonctions des administrations publiques

Les institutions de la profession comptable française relèvent, au paragraphe [35], l'ambiguïté de l'expression suivante : « *la non affectation des recettes aux dépenses, d'où découle l'absence de rattachement des charges aux produits* », qui semble associer un principe comptable avec la notion de ressources affectées. Au surplus, le principe comptable de rattachement des charges aux produits n'est cité dans la réglementation comptable française que dans le paragraphe 300 du règlement n°99-02 du Comité de la réglementation comptable relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques. Il ne fait pas partie des principes comptables applicables aux comptes annuels. Ce principe n'est pas reconnu au plan international car il déroge au traitement comptable individuel et autonome des actifs et des passifs.

Spécificités de l'action des administrations publiques liées aux moyens attribués aux administrations publiques et à certaines de leurs obligations

Le paragraphe [36] indique que les politiques publiques mises en œuvre par les administrations publiques sont financées par les prélèvements obligatoires. Les institutions de la profession comptable française s'interrogent sur le fait de mentionner les prélèvements obligatoires comme unique moyen de financement. Elles suggèrent que ce paragraphe fasse référence aux autres ressources publiques, telles que décrites dans le glossaire en page 51/51.

Le souverain et les administrations publiques

Dans le document soumis à consultation, le Conseil de normalisation des comptes publics estime, à juste titre, que certaines spécificités du secteur public relèvent de concepts différents de ceux du secteur privé. L'identification des principales spécificités de l'action des administrations publiques le conduit à rechercher leur source commune.

Il identifie ainsi l'existence d'un pouvoir surplombant les administrations publiques, né de la souveraineté, qu'il appelle « *souverain* ». Ce dernier délègue la mise en œuvre de l'action publique à des entités d'exécution. Il peut décider, de manière unilatérale, de modifier substantiellement la consistance ou la portée des droits et des obligations confiés à l'Etat et aux autres administrations publiques. Ce concept de souverain correspond à une réalité, même si le cadre conceptuel admet que l'entité « Etat » a, de manière prépondérante, des compétences et des moyens dont ne bénéficient pas d'autres administrations publiques, davantage entités gestionnaires.

Le souverain étant prétendument irresponsable, il n'est pas comptable (il ne rend compte à personne), et ne peut donc être une entité comptable, à la différence des administrations publiques responsables et comptables. Contrairement aux apparences, le souverain est beaucoup plus bridé qu'on ne le laisse entendre. Aujourd'hui, le souverain doit rendre compte de ses actes aux institutions nationales et internationales qui détiennent des pouvoirs propres et spécifiques qu'il a agréés.

Les principes généraux développés dans le chapitre 8 du document soumis à consultation supposent de définir à quel moment le souverain ne pourra plus, en principe, modifier tout ou partie des droits et des obligations attribués à une administration publique qui deviennent alors opposables à l'administration publique et doivent à ce titre figurer dans ses états financiers.

Le document soumis à consultation ouvre la possibilité de compléter les informations présentées dans l'annexe des états financiers d'une administration publique par des informations sur des droits ou des obligations spécifiques à l'action publique qui lui ont été confiés par le souverain mais qui ne lui sont pas encore opposables (paragraphe [130], [185]).

Les institutions de la profession comptable française estiment que le raisonnement impliqué par la notion de souverain est compliqué. N'aurait-il pas pu plus simplement être envisagé que le souverain soit un cadre d'action, un cadre de référence assigné aux administrations publiques, « objet social », qui éviterait le détour par une personnalité notionnelle. Cela éviterait une confusion entre un engagement de l'administration publique et ce qui est une obligation s'imposant à elle bien qu'elle ne lui soit pas immédiatement opposable.

L'avancée conceptuelle proposée par le Conseil de normalisation des comptes publics peut générer des incertitudes et aboutir à rendre la comptabilité publique moins informative que celle du secteur privé :

- A partir de quel fait générateur les pouvoirs du détenteur de la souveraineté, tels celui de lever l'impôt sur les sociétés et sur les revenus, se transforment-ils en droits de l'Etat et des autres administrations publiques ?
- Entre les promesses du souverain qui ne l'engagent pas (mais que le cadre conceptuel qualifie improprement « d'engagements »), et les droits et obligations qu'il attribue aux administrations publiques en les dotant ou non de moyens (suffisants ?) pour remplir la mission qu'il leur confie, il risque d'exister une zone grise, une sorte de sas, pour le normalisateur comptable et pour le comptable public.
- La notion de passif éventuel, faisant l'objet d'une information en annexe, risque d'être plus étendue qu'en comptabilité privée : un passif dépendant de la survenance d'événements futurs non maîtrisés par l'entité publique pourrait ne pas être comptabilisé, alors qu'il pourrait s'agir davantage d'un passif probable que d'un passif éventuel.
- La notion d'obligation implicite, reconnue en comptabilité privée, ne le serait pas en comptabilité publique s'agissant d'obligations spécifiques de l'action publique. La motivation avancée aux paragraphes [132] à [134] n'est pas suffisamment convaincante.
- Le concept du souverain paraît permettre d'éliminer trop facilement des bilans des dettes à long terme, telles que les engagements de retraite, peu importe que ces dettes soient susceptibles d'évoluer à la seule initiative du souverain.

La création d'une dichotomie conceptuelle entre les pouvoirs et les engagements du souverain et les droits et les obligations des administrations publiques présente un caractère quelque peu artificiel. En réalité, l'Etat influe le souverain, représentant de la Nation. Il ne faudrait pas que l'invention du concept de souveraineté soit utilisée comme un artifice pour ne pas comptabiliser des passifs créés du fait d'initiatives de l'Etat.

Le degré de maturité des obligations de l'action publique requis pour être reconnues en comptabilité est une problématique clef dans le raisonnement retenu mais peut être difficile à apprécier.

Ainsi, le paragraphe [56] indique-t-il que de nombreux passifs qu'une entreprise devrait comptabiliser seraient, pour une administration publique, des engagements donnant seulement lieu à une mention en annexe. L'opposabilité à l'administration étant un critère déterminant pour la constatation d'un passif, il serait souhaitable d'approfondir cette notion et de l'explicitier davantage afin de marquer une distinction plus nette entre passif probable et passif éventuel.

En prenant l'excellente initiative de proposer un cadre conceptuel des comptes publics, le Conseil de normalisation des comptes publics a aussi l'ambition de le proposer comme source d'inspiration hors de France, notamment dans la perspective de l'émergence de normes comptables européennes dites « normes EPSAS² ». Le concept de souveraineté a-t-il des chances de convaincre nos partenaires et la Commission européenne ? Va-t-il dans le sens de la normalisation comptable internationale ? Il est possible d'en douter, même si ce concept a une vraie réalité dans notre pays.

Dans un monde où il existe des attentes sur l'idée que les comptes publics doivent offrir des éclairages sur les perspectives financières à court et moyen terme d'un Etat selon des règles, qui, sans être communes, doivent toutefois autoriser des comparaisons entre pays, l'intérêt de dispositions conceptuelles développées selon une logique spécifique à l'environnement réglementaire français, mais éloignée de celles développées en Europe et à l'international, pourrait s'en trouver limité.

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 ?

Les premiers utilisateurs des comptes publics sont le citoyen ou ses représentants. Néanmoins, compte tenu du niveau d'endettement de l'Etat et de certaines administrations publiques, il est légitime de penser que les contributeurs financiers (contribuables ou prêteurs) ainsi que les entités du type agences de notation comptent également parmi les premiers utilisateurs des comptes publics.

Les dispositions des paragraphes [78] et [79] relatives à la présentation dans les états financiers de rapprochement des données comptables avec des données financières n'ont pas leur place dans un cadre conceptuel. Un cadre conceptuel ne peut pas poser des exigences normatives. Le normalisateur comptable peut s'écarter du cadre conceptuel au cas par cas sous réserve d'expliquer les raisons de l'adoption d'une norme dérogatoire.

Le chapitre 4 consacré aux utilisateurs de l'information comptable et aux objectifs assignés aux états financiers n'appelle pas d'autres commentaires.

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 ?

Les institutions de la profession comptable française relèvent l'ambiguïté des formulations, utilisées dans le document, relatives à la caractéristique qualitative « d'exhaustivité ». Le paragraphe [94] indique que « l'information comptabilisée dans les états financiers doit être exhaustive dans la mesure où une omission peut rendre l'information fautive ou trompeuse » et le paragraphe [102] précise que « l'exhaustivité concerne l'enregistrement comptable tandis que les états financiers sont établis en tenant compte de l'importance relative ». Ce qui importe n'est pas que les opérations soient comptabilisées exhaustivement aux centimes près mais bien que l'information fournie dans les états financiers soit complète et exhaustive, c'est-à-dire ne comporte pas d'omission de nature à la rendre fautive ou trompeuse.

Le titre « *Prééminence de la substance sur l'apparence* » retenu au paragraphe [98] peut être mal compris. Il serait plus clair de le formuler comme proposé ci-après : « *Comptabilisation en tenant compte de la substance* ».

² EPSAS : European Public Sector Accounting Standards.

Le paragraphe [102] précise que « *concernant les informations qui ne font pas appel au jugement, la vérifiabilité permet de tester, sans marge d'erreur possible, les éléments communiqués* ». L'expression « *sans marge d'appréciation possible* » est proposée en remplacement car jugée plus appropriée.

Le chapitre 5 consacré aux caractéristiques qualitatives des états financiers n'appelle pas d'autres commentaires.

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 vous souhaiteriez voir apparaître dans ce chapitre ?

Définition des éléments

Le paragraphe [108] précise que « *Les éléments correspondent aux grandes catégories structurant le bilan, le compte de résultat et, le cas échéant, le tableau des flux de trésorerie et le tableau de variation de la situation nette* ». L'objectif du cadre conceptuel étant de décrire les principaux concepts de portée générale, l'expression « *le cas échéant* » n'est pas jugée appropriée.

Définition des critères de comptabilisation

Il convient de se référer aux remarques détaillées en réponse à la question n°5. En complément sont formulées les remarques suivantes.

Les deux premiers alinéas du paragraphe [134] portent interrogation. Il est proposé de les supprimer et de les remplacer par la définition de l'obligation implicite donnée dans le glossaire du document soumis à consultation.

La faculté, ouverte par le paragraphe [135], de comptabiliser une ressource ou une obligation, même si elle ne répond pas à la définition d'un actif ou d'un passif, « *dans certains cas a priori exceptionnels* », n'a pas sa place dans un cadre conceptuel. Un cadre conceptuel n'a pas à prévoir de « *cas exceptionnels* ». Sur le fond, cette disposition ouvre la voie à des étalements de charges et de produits exclus du cadre des IFRS, mais également du Plan comptable général qui a supprimé les charges différées et les charges à étaler.

Les développements sur les fonds propres (paragraphe [138] à [141]) ne définissent pas des principes généraux permettant de trancher la question de la comptabilisation, dans les fonds propres ou dans les produits, d'un apport externe sans contrepartie. Cette question est pourtant très fréquente en pratique (par exemple, transferts financiers d'une caisse de sécurité sociale à une autre caisse, contrepartie de l'immobilisation corporelle reçue par l'entité publique du fait d'un contrat de concession de service public, transfert gratuit d'actifs entre entités du secteur public). Cette question mériterait d'être abordée.

Le cadre conceptuel devrait préciser les raisons pour lesquelles il ne semble pas adopter une approche bilan et préconise une approche où la comptabilisation des produits et des charges influence celle des actifs et des passifs. Il serait souhaitable de donner les raisons qui conduisent à ne pas retenir les approches retenues dans le cadre conceptuel de l'IASB, ne serait-ce qu'à titre pédagogique.

Le chapitre 6 consacré à la définition des éléments et des critères de comptabilisation n'appelle pas d'autres commentaires.

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 ?

S'agissant des principes d'évaluation des actifs, la valeur d'un actif peut prendre différentes formes : coût d'acquisition, coût de production, valeur nette comptable, valeur vénale, valeur symbolique, valeur forfaitaire, valeur à dire d'experts ...

L'expression « *coût de remplacement déprécié* » utilisée au paragraphe [170] est jugée erronée ; il s'agit du « *coût de remplacement net d'amortissements* » ou « *coût de remplacement amorti* ».

Le paragraphe [168] n'a pas sa place dans un cadre conceptuel. Un cadre conceptuel n'a pas à prévoir de « *circonstances particulières* ».

Le cadre conceptuel devrait décrire les circonstances dans lesquelles les différents types de valeur devraient être utilisés.

S'agissant des principes d'évaluation des passifs, il est indiqué au paragraphe [171] qu'un passif est généralement évalué à « *sa valeur de remboursement, avec ou sans actualisation* ».

Conceptuellement, la valeur de remboursement ne peut pas être une valeur actualisée. En cas d'actualisation, il s'agit alors de la « *valeur de remboursement actualisée* » qui s'appelle aussi « *valeur courante* » dans le cadre conceptuel de l'IASB.

Le cadre conceptuel laisse le choix d'évaluer ou non les passifs à une valeur de remboursement actualisée. Le choix pourrait être fait de retenir une évaluation des dettes et des créances uniquement avec actualisation.

D'une manière générale, le chapitre 7 consacré aux méthodes d'évaluation est plus normatif que conceptuel. Plutôt que de privilégier des méthodes d'évaluation, il serait préférable de dresser un inventaire des modes d'évaluation possibles et de donner au normalisateur des pistes pour faire des choix pertinents. Il pourrait être repris les types de valeur définis par le cadre conceptuel de l'IASB, ne serait-ce qu'à titre pédagogique, et indiquer quels sont les choix les plus souvent retenus.

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 ?

Les institutions de la profession comptable française estiment que les états financiers issus de la comptabilité d'exercice comprennent les cinq documents suivants :

- un état de la situation financière ou bilan,
- un compte de résultat,
- une annexe,
- un tableau des flux de trésorerie,
- un tableau de variation de la situation nette.

En conséquence, il est suggéré de fusionner en un seul paragraphe les dispositions présentées aux paragraphes [179] et [180]. Suivant le principe général sur l'articulation entre le cadre conceptuel et les normes comptables, toute dérogation dans une norme aux dispositions du cadre conceptuel sur le contenu des états financiers devait être justifiée dans la norme.

Les dispositions des paragraphes [182] à [184] relatives à la forme du bilan et du compte de résultat n'ont pas leur place dans un cadre conceptuel. Un cadre conceptuel ne peut pas poser des exigences normatives. Le normalisateur comptable peut s'écarter du cadre conceptuel au cas par cas sous réserve d'expliquer les raisons de l'adoption d'une norme dérogatoire.

Le document soumis à consultation ouvre la possibilité de compléter les informations présentées dans l'annexe des états financiers d'une administration publique par des informations sur des droits ou des obligations spécifiques à l'action publique qui lui ont été confiés par le souverain mais qui ne lui sont pas encore opposables. En lien avec les remarques détaillées à la question n°5, il serait nécessaire que l'approche normative retenue pour définir les informations à mentionner à ce titre dans l'annexe soit clairement précisée, et qu'elle fasse apparaître que ces informations doivent être établies à droit constant, en application de la législation applicable lors de l'arrêté des comptes annuels.

Les dispositions détaillées au paragraphe [188] ne sont pas des dispositions conceptuelles et relèvent des normes comptables. Un cadre conceptuel ne peut pas poser des exigences normatives. Le normalisateur comptable peut s'écarter du cadre conceptuel au cas par cas sous réserve d'expliquer les raisons de l'adoption d'une norme dérogatoire.

Le chapitre 8 consacré à la présentation des états financiers n'appelle pas d'autres commentaires.

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 ? Etes-vous d'accord avec son orientation et son exposé ? Quelles modifications vous sembleraient utiles ?

Le cadre conceptuel doit aborder la question de la consolidation ou combinaison des comptes.

Dans le document soumis à consultation, la consolidation ou combinaison des comptes est présentée comme une possibilité.

Le cadre conceptuel devrait affirmer le principe d'établissement de comptes consolidés ou combinés par une entité dès lors qu'il existe des liens de contrôle ou de combinaison selon des critères à définir, les entités dans la sphère publique n'ayant généralement pas entre elles de lien capitalistiques.

Pour apprécier les liens de contrôle ou de combinaison, le cadre conceptuel pourrait proposer une approche multicritères, notamment sur les bases suivantes :

- l'apport de capitaux permanents. Cet apport peut prendre la forme, soit de participation au capital, au fonds de dotation initial, aux financements permanents (prêts, avances financières), soit d'apports indirects tels que des garanties accordées ;
- la contribution récurrente, directe ou indirecte, au fonctionnement. Cette contribution peut recouvrir le versement régulier de subventions ou la mise à disposition de moyens ;
- l'exercice d'un pouvoir de direction et d'administration ;
- l'existence de liens économiques telle que l'appartenance à un même territoire.

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

Le document soumis à consultation n'appelle pas d'autres remarques que celles détaillées précédemment.