



Liberté • Égalité • Fraternité  
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

DIRECTION DU BUDGET

Paris, le 7 0 JUIN 2015

TÉLÉDOC 242  
139, RUE DE BERCY  
75572 PARIS CEDEX 12

Le Directeur du budget

Affaire suivie par Ludovic MAHIEUX  
Bureau IBE  
Téléphone : 01 53 18 72 54  
N° DF-1BE-15-3466

à Monsieur le Président du Conseil de normalisation des  
comptes publics  
Conseil de normalisation des comptes publics  
5, place des vins de France  
75012 Paris

**Objet** Réponse à la consultation sur le cadre conceptuel des comptes publics

**Réf.** : Cadre conceptuel soumis à consultation – décembre 2014

**Annexe** : 1 – réponses aux questions de la consultation publique

La direction du budget a soutenu la démarche de mise en place du cadre conceptuel, notamment en 2014, par sa contribution active au document qui fait maintenant l'objet d'une consultation publique.

Ce cadre constituera un progrès important, son caractère synthétique et pédagogique permettant de faciliter la compréhension des concepts de la comptabilité générale pour les utilisateurs des comptes publics qui peuvent parfois être déroutés par l'abondance de l'information et sa relative technicité.

Dans ses réponses aux questions posées, la direction du budget formule deux remarques de fond sur le contenu de l'annexe d'une part, et sur l'existence d'une activité marchande pour certaines entités publiques d'autre part. De manière transverse, les réponses tendent à souligner le caractère non normatif du cadre, qui ne doit pas se substituer à la norme et à rappeler la distinction entre le souverain et les administrations publiques. Elles soulignent la nécessité de justifier systématiquement les règles comptables dérogatoires aux règles applicables aux entreprises qu'introduit le cadre. Le cadre peut ainsi exploiter un raisonnement fondé sur le souverain sans s'écarter de l'article 30 de la loi organique relative aux lois de finances auquel il est soumis.

Dans un souci de transparence de ce débat, la direction du budget accepte que ses réponses soient rendues publiques. Elle participera au débat à l'issue de la consultation publique.

Denis MORIN

## Réponse de la direction du budget au questionnaire

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

La direction du budget est favorable à l'existence d'un cadre conceptuel pour les comptes publics. Elle considère que ce cadre a pour objet de fixer des lignes directrices pour la définition, l'établissement et la diffusion des états financiers. Il donne une cohérence globale à la démarche de normalisation comptable. *A contrario*, le cadre n'a pas vocation à déterminer la gouvernance de la production normative, notamment l'organisation du processus d'élaboration des règles comptables.

Ce cadre s'inscrit dans la logique voulue par les textes en vigueur qui font des règles comptables applicables aux entreprises celles qui s'appliquent par défaut, à l'exception des cas où les spécificités de l'action publique justifient d'autres règles. Le cadre doit démontrer au cas par cas la nécessité d'utiliser des concepts et des choix qui ne sont pas ceux des entreprises. A ce titre, le paragraphe [48] pourrait d'avantage mettre en avant le partage entre le principe général (« droits, obligations et opérations similaires ou assimilables aux entreprises ») et l'exception (« les spécificités de l'action publique ») alors qu'il les place à ce stade au même niveau.

### 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 ?

/

### 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 ?

Le cadre conceptuel doit être une recommandation et un outil pédagogique, destiné à mieux comprendre les principaux concepts s'appliquant aux comptes publics.

La direction du budget est ainsi opposée au paragraphe [16] qui propose de se référer au cadre conceptuel en l'absence de norme à titre transitoire et exceptionnel. En effet, ceci reviendrait à donner une consigne au normalisateur et à positionner *de facto* le cadre au-dessus des normes comptables, créant implicitement une hiérarchie entre eux. En outre, s'il s'appliquait en l'absence de règle, le cadre conceptuel pourrait conduire à une jurisprudence « coutumière ».

Aussi, pour éviter cette situation, la direction du budget propose une reformulation du paragraphe [16] du type : « Une partie prenante (producteur des comptes, auditeur) peut s'y référer en l'absence d'une disposition normative. Toutefois, le caractère non contraignant du cadre conceptuel fait que tout raisonnement qui s'appuie sur lui (par renvoi ou référence) doit être accepté par les autres parties prenantes au débat. »

Par ailleurs, aux paragraphes [88] et suivants, le cadre se propose de donner une définition des termes « sincérité », « image fidèle » et « régularité »<sup>1</sup> des comptes publics présents dans la Constitution. Ce faisant, il deviendrait une interprétation de la Constitution. Le pouvoir réglementaire n'est pas en mesure de définir des termes constitutionnels ; le décret GBCP par exemple ne les définit pas. Si le cadre conceptuel devait avoir une portée réglementaire, la direction du budget estimerait que de telles définitions ne pourraient être fournies et qu'il serait dans ce cas nécessaire de les retirer.

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 ?

Dans l'absolu, il n'apparaît pas indispensable que le cadre tente de définir un ensemble d'entités auquel il s'applique. En effet, son statut de recommandation en appui des normes ne le nécessite pas forcément. L'autorité chargée de la normalisation comptable peut ensuite déterminer au cas par cas le champ d'application de chaque norme, de manière plus précise et plus pertinente.

Toutefois, s'il devait être décidé de préciser le champ d'application dans le cadre, il serait préférable de s'appuyer sur la notion « d'entité comptable » définie au chapitre 8. La réponse à la question 10 détaille l'opinion de la direction du budget qui consiste à faire remonter la notion d'entité comptable au chapitre 2 et à l'articuler pleinement avec la notion d'administration publique.

Les définitions qui sont proposées aux paragraphes [18] et [19] présentent certaines limites. Le paragraphe [19] a pour objet de décrire la fonction d'une administration publique et les modalités qui lui permettent d'exercer ses missions. A ce titre, il est nécessaire de veiller à ce que le cadre n'ait pas une approche trop réductrice en opposant la « principale fonction » (la mise en œuvre des politiques publiques), à une activité marchande qui ne serait qu'accessoire, et en caractérisant les prix des services publics comme gratuits ou économiquement non significatifs. En effet, il peut exister des contre-exemples, par exemple dans le secteur des activités hospitalières financées au sein de l'ONDAM avec des systèmes de tarifications des prestations qui ont vocation à représenter des prix « économiquement significatifs ». La fonction marchande n'est par ailleurs pas nécessairement accessoire pour les services publics, certains ayant une part significative de leurs ressources issue d'une activité marchande. En tout état de cause, elle ne l'est pas pour les EPIC qui constituent un enjeu financier majeur parmi les agences de l'Etat.

En résumé, la définition proposée, si elle apparaît pertinente pour une large majorité des administrations publiques, n'est pas pleinement adaptée pour définir le champ du cadre conceptuel. Une approche qui utiliserait les entités comptables et qui ferait ensuite la liaison avec la notion d'administration publique serait préférable.

---

<sup>1</sup> Ces termes sont dans l'article 47-2 de la Constitution et repris dans l'article 27 de la LOLF. Ils sont utilisés dans le GBCP sans être définis à l'article 53.

Enfin, en terme d'organisation du cadre, le sujet du champ d'application devrait être abordé après le chapitre 3 qui introduit les administrations publiques [46] dans le raisonnement fondateur du cadre. Il serait ensuite plus cohérent et plus fluide de définir le champ selon l'approche proposée ci-dessus.

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 ?

La direction du budget considère que ce chapitre est au cœur de la réflexion et en partage le contenu. Elle suggère toutefois, en présentation, de commencer par aborder la notion de souverain (B) et en déduire, au fil des développements, les différentes spécificités. Cette structuration légèrement différente affirmerait plus clairement le lien de causalité entre les pouvoirs du souverain et les spécificités de l'action des administrations.

En l'état, la partie (A) regroupe des spécificités « à titre indicatif », ce qui laisse entendre qu'il en existe d'autres que le cadre n'a pas identifiées. Le (A) et le (D) pourraient être fusionnés ou rapprochés et placés après le (C). En effet, c'est après avoir caractérisé le souverain au (B) et fait une distinction claire entre celui-ci et les administrations publiques au (C) que l'on peut présenter les spécificités de l'action des administrations publiques.

Plus ponctuellement, le paragraphe [45] semble faire un raccourci dans le raisonnement introduit par le cadre conceptuel. En effet, il propose de tirer les conséquences comptables de l'existence de la souveraineté. Or, si la souveraineté est la cause d'actions spécifiques, notamment toutes celles du (A), ce sont ces actions et non directement le pouvoir du souverain qui peuvent avoir des conséquences comptables. Il est proposé ainsi que le cadre reformule le lien de causalité entre la souveraineté, les spécificités, et les règles comptables distinctes de celles des entreprises. La remarque s'applique aussi pour la fin du 1<sup>er</sup> paragraphe du [47].

Au [46], il apparaît utile de préciser que le souverain (1<sup>er</sup> tiret) a parmi ses pouvoirs celui d'attribuer les ressources « à l'usage du public » et d'en affecter l'usage<sup>2</sup>. De même, il conviendrait le mentionner que les administrations publiques (2<sup>ème</sup> tiret) sont propriétaires de biens que le souverain a le pouvoir d'attribuer en modifiant ainsi la 2<sup>ème</sup> phrase : « Ces entités sont « gestionnaires » des compétences, moyens et ressources que le souverain leur a attribué. »

---

<sup>3</sup> La définition générale d'un actif est complétée comme suit dans les deux situations suivantes :

Au paragraphe [48], comme indiqué en réponse à la première question, la distinction entre la règle générale et ses exceptions justifiées par les spécificités de l'action publique mériterait d'être mieux mise en évidence. Par ailleurs, le 1<sup>er</sup> point concernant les contrats pourrait être envisagé plus largement ainsi : « *opérations assimilables ou dont les effets sont assimilables* ». Il existe en effet des contrats spécifiques, par exemple les contrats d'Etat à Etat, que les entreprises ne connaissent pas mais qui ont des effets équivalents à des contrats privés. En l'occurrence, il s'agirait d'opérations spécifiques mais dont les conséquences sont assimilables à celles des contrats. Enfin, le second tiret sur les droits et obligations spécifiques pourrait être reformulé car les spécificités de l'action publique sont la cause de règles comptables distinctes mais elles n'impliquent pas nécessairement qu'il y ait besoin d'une règle comptable distincte. Il conviendrait ainsi de remplacer « *requièrent* » par « *peuvent requérir*. »

L'indication sur l'extension du contenu de l'annexe au paragraphe [62] doit indiquer qu'elle s'entend par rapport à celle qu'utilisent les entreprises et qu'elle reste limitée aux engagements liés à des spécificités de l'action des administrations. La direction du budget estime qu'il ne doit pas s'agir des « engagements du souverain » [185]. Elle souhaite pour ceux-là une solution mentionnée dans sa réponse à la question 10.

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 ?

La direction partage l'analyse sur les destinataires de l'information comptable, qui mériterait d'ailleurs de faire l'objet d'une meilleure communication et d'une meilleure valorisation, notamment dans les débats parlementaires.

Elle souhaite faire part d'une remarque plus ponctuelle sur le chapitre 4. Au le paragraphe [72], la direction du budget propose de remplacer la phrase « *Les états financiers doivent apporter les informations comptables dont ont besoin les utilisateurs* » par « *Les états financiers doivent apporter la meilleure information comptable. Cette qualité se mesure par le respect de règles et de principes* » qui serait un objectif plus approprié. Apporter l'information dont ont besoin les utilisateurs est en effet une obligation de résultat qui peut se révéler impraticable du fait de la diversité des besoins et de l'unité de l'information diffusée. Il serait sans doute plus pertinent de chercher une obligation de qualité sans perdre de vue la recherche d'un rapport coût / efficacité positif.

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 ?

Au paragraphe [84], le principe de continuité des administrations publiques qui est le fondement de nombreux autres principes comptables mériterait d'être mis plus directement en relation avec les pouvoirs du souverain et évoqué dès le paragraphe [26].

Le commentaire [87] pourrait également être placé dans la partie (A) car il concerne la source des principes généraux [88 à 90].

Au paragraphe [97], la comparabilité porte sur la durée, c'est-à-dire sur les changements d'un exercice à l'autre, et pas sur la comparaison avec d'autres administrations. La comparabilité entre entités est en effet un enjeu d'harmonisation des règles comptables qui n'est pas évoqué par le cadre conceptuel, à juste titre. La mention « *et permettre la comparabilité entre entité* » pourrait être supprimée.

Pour la fiabilité [93], il n'est pas souhaitable que la « confiance de l'utilisateur » soit évoquée. L'énumération en début de phrase est suffisante car elle utilise des critères simples et objectifs. Le niveau de confiance de l'utilisateur ne peut pas être présagé par le cadre conceptuel. La certification est un processus exogène aux états financiers qui apporte une assurance raisonnable sur leur fiabilité.

Concernant la rédaction du paragraphe [107] sur la confidentialité, la définition pourrait être précisée en ces termes : « *l'information comptable diffusée ne contient pas d'information protégée par un dispositif destiné à garantir son caractère confidentiel. Les intérêts stratégiques ou les stratégies contentieuses ne peuvent pas être compromises par cette information comptable.* » Cette limitation est absolue, elle concerne l'administration qui diffuse l'information comptable ainsi que tous les tiers qu'elle est susceptible d'y évoquer, notamment les sociétés cotées en bourse.

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 ?

Comme indiqué précédemment, le cadre n'a pas vocation à avoir un positionnement supérieur aux normes comptables. Ainsi, il conviendrait d'éviter d'indiquer au point [109] que les normes « *découlent* » du cadre et préférer l'emploi de « *s'en inspirent* ».

Pour la définition de l'actif, il serait nécessaire de modifier la définition donnée de la ressource au point [112] qui revient à considérer l'« avantage économique » comme un élément inclus dans le « potentiel de service » alors que l'un peut être indépendant de l'autre. En outre, la définition donnée de l'avantage économique [113 tiret 2] emploie l'adverbe « *généralement* » sans explication. Par ces deux points, le cadre déroge à la comptabilité d'entreprise, notamment au 211-1 §6<sup>3</sup> et au 211-2<sup>4</sup> du PCG et à la définition de l'actif de l'IPSAS<sup>5</sup> sans préciser sur quelles spécificités de l'action publique cette dérogation s'applique. Il conviendrait de rédiger les paragraphes [112] et [113] sans déroger aux définitions applicables aux entreprises (ou en justifiant ces dérogations).

<sup>3</sup> La définition générale d'un actif est complétée comme suit dans les deux situations suivantes :

- sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations, les éléments dont les avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet ;

Les indices permettant de déterminer le « contrôle de la ressource » mentionnés dans le commentaire [116] ne sont pas pertinents au niveau du cadre conceptuel car il appartient uniquement aux normes de définir leur utilité et leur mode d'utilisation. En pratique, ces indices ne sont pas nécessairement praticables et la manière de s'en servir n'a pas toujours été conforme à la norme notamment dans les débats contradictoires. La rédaction alternative suivante du commentaire pourrait être préférée [116] : « *la capacité qui résulte du contrôle est le pouvoir de définir les bénéfices retirés dans toutes leurs composantes. Ainsi, il comprend la possibilité d'interdire, de limiter, de contraindre l'usage de la ressource pour soi-même ou un tiers. Ce pouvoir couvre tous les usages dont celui d'utiliser la ressource pour honorer une obligation ou de l'échanger contre une autre ressource.* »

La mention « *l'obligation est spécifique de l'action publique* » au [125] devrait être remplacée par « *l'obligation résulte d'une spécificité de l'action publique* ». Une correction similaire devrait dans ce cas aussi être introduite pour les paragraphes [127], [129] et [130] où l'on lit « *une obligation spécifique de l'action publique.* »

Pour le [130], le cadre doit se limiter ici à indiquer la possibilité d'information sans entrer dans les modalités qui sont exposées. Il convient de supprimer la note de bas de page 20 et la fin de la phrase qui mentionne l'annexe.

Au [132], le cadre distingue deux cas pour les obligations implicites. D'une part, il postule qu'il n'en existe pas s'agissant des actions spécifiques des administrations. D'autre part, il indique l'existence d'obligations implicites assimilables ou similaires à celles des entreprises.

- 
- sont considérés comme des éléments d'actifs, pour les entités du secteur public, les éléments utilisés pour une activité ou pour la partie d'activité autre qu'industrielle et commerciale, et dont les avantages futurs ou la disposition d'un potentiel de services attendus profiteront à des tiers ou à l'entité conformément à sa mission ou à son objet.

<sup>4</sup> Définition de l'avantage économique futur

L'avantage économique futur représentatif d'un actif est le potentiel qu'a cet actif de contribuer, directement ou indirectement, à des flux nets de trésorerie au bénéfice de l'entité.

Le potentiel de services attendus de l'utilisation d'un actif par une association ou une entité relevant du secteur public est fonction de l'utilité sociale correspondant à son objet ou à sa mission.

<sup>5</sup> A resource is an item with the ability to provide service potential or economic benefits.

S'agissant du premier point, l'existence d'engagements implicites qui résulteraient de l'action spécifique des administrations est un point très discuté qu'il paraît complexe d'écarter aussi directement. La décision du 3 avril 2014 de la Cour de justice des communautés européennes concernant La Poste établit l'existence d'un engagement implicite de l'Etat du fait du statut public de La Poste. Cependant, l'existence d'un engagement implicite n'implique pas qu'il soit retracé dans l'annexe. En effet, quand bien même l'existence d'un engagement implicite serait reconnue, ses modalités ne sont pas fixées et son montant n'est pas directement observable. Le Sénat a notamment fait ce constat pour les risques systémiques des banques<sup>7</sup>. En outre, un recensement serait une opération qui se heurterait aux contraintes à prendre en considération : le rapport coût/avantage [104] serait vraisemblablement défavorable et l'importance relative [106] ne serait pas forcément avérée car son omission ne serait pas nécessairement susceptible d'influencer les décisions prises.

Concernant le second point, les entreprises sont soumises aux exigences d'information prévues par l'article 531-4 du PCG<sup>8</sup>. Elles doivent mettre à l'annexe des opérations qui ne sont pas au bilan et qui portent des risques ou avantages significatifs. S'agissant d'opérations, les engagements sont explicites et reconnus<sup>9</sup>.

Pour les critères de comptabilisation, le cadre conceptuel choisit d'utiliser le « fait générateur » [148]. Le « fait générateur » n'est utilisé dans le décret GBCP que dans des articles relatifs au contrôle interne. Il n'est pas défini et il n'est pas relié formellement au service fait. Le cadre adosse ainsi la comptabilité générale à une notion budgétaire et s'écarte du PCG<sup>12</sup>.

Les critères de comptabilisation d'un actif prévoient le contrôle par l'administration publique [154]. Le cadre conceptuel suit en cela les règles applicables aux entités privées mais il oublie de prévoir le cas des actifs « non contrôlés » qui sont pourtant présents à l'actif de l'Etat. Pour les passifs, la définition au [155] consiste à dire qu'ils sont comptabilisés dès qu'ils sont reconnus comme tels. Paradoxalement, c'est l'application du critère d'existence de l'IPSASB, pas celle du [148].

Finalement, le « fait générateur » n'est concrètement utilisé que pour les charges [157] où il est confondu avec une autre notion budgétaire : le service fait<sup>13</sup>.

---

<sup>7</sup> Annexe V de l'Avis n° 427 (2012-2013) de M. Yannick VAUGRENARD, fait au nom de la commission des affaires économiques du Sénat.

<sup>8</sup> L'article 531-4 du PCG est pris en application de l'article R. 233-14 18° du code de commerce. Ce dernier a été modifié par le décret n° 2009-267 qui transpose la directive 2006/46 pour insérer dans le code de commerce les dispositions relatives aux informations aux opérations non inscrites au bilan en complément des informations déjà existantes sur les engagements financiers.

<sup>9</sup> Les engagements à porter à l'annexe sont énumérés par le règlement de l'ANC N° 2010-03 du 2 septembre 2010 et expliqués dans la note de présentation.

<sup>12</sup> Le plan comptable général ne définit pas une « dépense engagée » ou un « coût engagé » mais l'utilise dans ses conditions de comptabilisations pour différentes natures de charges et d'immobilisations.

Une solution de doctrine définit la dépense engagée comme irréversible et affectable à un tiers.

<sup>13</sup> La « justification du service fait » et « la certification du service fait » sont deux notions du décret GBCP qui correspondent à une modalité pour établir que la contrepartie qu'apporte le créancier (ou fournisseur) convient au bénéficiaire.



La direction du budget estime que le cadre doit se limiter à la définition des critères de comptabilisation : l'existence et l'évaluation fiable<sup>14</sup>. En allant plus dans le détail, le cadre empiète sur le domaine des normes inutilement car elles auront à définir les critères de comptabilisation pour chaque élément des états financiers.

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?

Les différentes modalités d'évaluation doivent être listées de manière neutre. Il n'est pas pertinent de privilégier une méthode car les choix relèvent des normes.

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?

La direction du budget n'est pas favorable à la présentation de ce chapitre de manière distincte au sein du cadre conceptuel. Elle considère que le contenu de ce chapitre devrait être *a minima* allégé, et mieux articulé avec d'autres parties du cadre.

Ainsi, l'entité comptable, qui est la maille élémentaire pour établir une information financière, pourrait avoir sa place dans le chapitre 2. En effet, le cadre n'utilise pas l'entité comptable pour expliquer ou éclairer la notion d'administration publique qu'il utilise au chapitre 2. Or les deux notions ne se recoupent pas entièrement : une administration publique est une entité comptable mais le contraire n'est pas (systématiquement) vrai.

Le commentaire [177] doit être nuancé. En effet, les états financiers d'une entité comptable dépourvue de personnalité morale ne sont pas forcément inclus dans ceux de la personne morale dont elle fait partie. Le budget annexe « Contrôle et exploitation aériens » (BACEA) qui produit des comptes en tant qu'entité comptable au format IFRS destinés à Eurocontrol est un contre-exemple. Ces états financiers ne sont pas inclus dans ceux de l'Etat, le BACEA est consolidé ligne à ligne dans les comptes de l'Etat selon la norme RNCE.

La composition des états financiers devrait relever de la norme. Un cadre conceptuel n'a pas nécessairement à entrer dans un niveau de détail qui consiste à dire ce qui devrait être présent dans les états financiers [180 à 188]. D'ailleurs, il renvoie rapidement vers les normes, se contentant de mentionner des possibilités. Le cadre conceptuel devrait ainsi uniquement traiter de la différence entre les états financiers et les autres états qui s'appuient sur les comptes. Il devrait poser le principe de l'autonomie des états financiers par rapport aux autres états parce qu'ils sont construits uniquement à partir d'information dans les comptes<sup>15</sup>.

<sup>14</sup> Utiliser l'existence à la place du fait générateur au [148] et supprimer de [153] à [157].

<sup>15</sup> 1<sup>ère</sup> phrase de l'article 202 du GBCP.

La direction du budget souhaite apporter certaines précisions concernant l'information relative au souverain dont le cadre conceptuel propose qu'elle soit incluse dans l'annexe, en tant qu'un des constituant des états financiers [185, 3<sup>ème</sup> tiret].

En effet, l'information qui constitue les engagements du souverain n'est en général pas issue des comptes. Il peut s'agir d'informations sur la soutenabilité financière qui ont une valeur prospective. Au contraire, l'information issue des comptes est exclusivement rétrospective, elle constitue les états financiers. A ce titre, les engagements du souverain ne doivent pas faire partie du périmètre de certification<sup>16</sup>.

Aussi, la direction du budget est favorable à une présentation où les engagements du souverain, pouvant potentiellement se transformer en droits et obligations d'une entité comptable ultérieurement, seraient dans l'information financière sans être inclus dans les états financiers déjà existants et sans faire partie du périmètre de certification. Il s'agirait d'un quatrième élément<sup>17</sup> avec sa finalité propre, celle de la soutenabilité financière, à l'image du « rapport de gestion » utilisé dans le secteur privé.

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 n'a pas besoin d'aborder ce sujet. La consolidation est un sujet interne aux participations financières. Il s'agit d'une des modalités de présentation possible de ces participations. Il faut donc laisser ce champ exclusivement aux normes en rapport avec la comptabilisation et la valorisation des participations et des « parts d'intérêts ». Le fait même que la consolidation soit un choix montre qu'il ne relève pas d'un cadre.

Si une telle partie devait subsister, elle devrait toutefois se contenter d'énumérer ou de lister les modalités qui permettent de comptabiliser et valoriser les participations sans les hiérarchiser.

Enfin, s'agissant de l'agrégation, la frontière entre comptabilité générale et comptabilité nationale devient floue car il s'agit d'établir une information financière pour une entité comptable englobante qui n'existe pas juridiquement.

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

Le cadre conceptuel ne différencie pas les sujets de l'établissement et de la diffusion des informations financières (*display* et *disclosure*). Il se contente de traiter les deux conjointement [190]. Pour cela il énumère un certain nombre de possibilités assorties d'exemples tout en revoyant le sujet vers les normes. De plus, le sujet n'est abordé que de manière incidente à travers le chapitre 9 sur la consolidation.

<sup>16</sup> arrêté du 3 novembre 2009 – NEP 9510 des commissaires aux comptes – partie sur les Travaux relatifs aux autres informations § 13 à § 15.

<sup>17</sup> Les trois premiers sont les états financiers ; bilan, compte de résultat et annexe.

Le sujet de l'établissement est différent de celui de la publication. Le sujet de l'établissement renvoie directement à la notion d'entité comptable puisque que c'est elle qui est la maille pour établir une information financière. La publication est un sujet lié aux destinataires et aux caractéristiques qualitatives. La distinction de ces deux notions pourrait être davantage mise en avant. Toutes les informations financières qui sont établies (quelque qu'en soit la raison – par obligation ou choix – et quelle que soit l'entité comptable) ne sont pas forcément diffusées. Les informations financières diffusées ne le sont pas toutes au même format, certaines ciblant des publics particuliers.

