

Alexandre BULLIER

e-mail : abbullier@free.fr

Madame la Secrétaire générale
CNoCP
5, place des vins de France
75573 Paris Cedex 12

Paris, avril 2015

Madame la Secrétaire générale,

Le secrétariat général du Conseil de normalisation des comptes publics a publié une consultation sur le projet de cadre conceptuel pour les normes comptables du secteur public français.

Vous trouverez en annexe ci-après mes réponses aux questions de la consultation.

Je profite de cette consultation pour saluer le résultat des travaux du CNoCP en matière de projet de cadre conceptuel.

Les éléments de comptabilisation (chapitre 6) et les utilisateurs assignés de l'information (chapitre 4) me paraissent être essentiels à ce projet.

Par ailleurs, la mention de spécificités du secteur public (chapitre 3) porte un risque de justification de ne pas appliquer lors de l'adoption de futures normes le droit commun comptable au secteur public en raison de ces spécificités.

Alexandre Bullier

Annexe

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

Oui, dès lors que ce cadre est interne au CNoCP, et est opposable dans le cadre du processus de normalisation des règles comptables du secteur public français.

Le cadre conceptuel ne devrait pas devenir une référence opposable pour les préparateurs de comptes publics, qui devraient pouvoir continuer à se référer aux règles comptables publiées sous la forme de textes législatifs ou réglementaires et aux avis en vigueur, sans avoir à gérer les écarts d'interprétation entre un cadre conceptuel et ces règles et avis.

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 ?

La faculté qu'a l'Etat de pouvoir modifier les règles comptables crée un risque de non permanence des méthodes entre deux exercices comptables consécutifs. Un cadre conceptuel est un puissant frein à la modification par l'Etat des règles comptables, si ce cadre est stable et est effectivement à l'avenir la référence pour la conception de nouvelles normes comptables, pour leur révision ou leur interprétation par le normalisateur.

La comparaison des comptes entre Etats de l'Union européenne justifie pleinement la formalisation d'un cadre conceptuel en France permettant de le comparer à celui d'autres Etats européens.

La convergence des normes comptables au sein du secteur public français – renforcée par la création du CNoCP – est souhaitable en raison de l'agrégation des données financières pour des besoins de transmission d'informations à nos partenaires européens.

La comptabilisation d'engagements explicites constatés correspond à la situation française d'une administration comptable ancienne et compétente pouvant appliquer des règles comptables complexes dans un environnement évolutif des régulations devant trouver à s'appliquer pour pouvoir être comptabilisées.

Le contexte français est particulier puisque les entités du secteur public sont sauf exception soumises directement ou indirectement au contrôle d'un organe collégial de personnes élues librement.

Comme dans d'autres Etats démocratiques occidentaux, la liberté de diffusion d'informations dans les médias est aussi à relever ainsi que l'application des règles de droit par le secteur public.

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 des normes comptables doit avoir un niveau supérieur aux normes comptables, pour être une référence lors de la création de nouvelles normes, leur révision ou leur interprétation par le normalisateur.

Cette référence devrait être la plus stable dans le temps possible.

L'inclusion du cadre conceptuel dans un texte juridique en droit français créerait un risque de suppression ou de modification de ce cadre pour ce qui concerne les principes comptables mentionnés par la Constitution (fiabilité, sincérité, image fidèle). La définition de ces principes comptables dans un texte de droit adopté après l'avis du CNoCP pourrait être remise en cause par le Conseil constitutionnel. Ceci pourrait être effectué après le vote d'une loi ayant une définition comptable ou à l'occasion d'un contentieux lors d'une question prioritaire de constitutionnalité. Dans ce cas, le CNoCP devrait se conformer aux décisions et aux avis du Conseil constitutionnel en modifiant les normes comptables publiques. Or, ceci pourrait provoquer une incohérence dans l'édifice des normes comptables si la décision du Conseil vaut non pas pour une seule norme comptable mais pour le cadre conceptuel.

Par ailleurs, certaines décisions passées du Conseil (par exemple, la sincérité budgétaire) peuvent avoir une conséquence directe dans la définition d'un principe comptable, ce qui limite déjà les possibilités de normalisation sur ces sujets.

Question 4 Le cadre conceptuel doit-il prévoir à quelles entités il s'applique ?

Le champ de compétence du CNoCP recouvre l'Etat et les organismes dépendant de l'Etat, les organismes de sécurité sociale, ainsi que les collectivités territoriales et les établissements publics locaux.

Bien qu'ayant des missions au service du public, certaines entités ont des comptes en dehors du champ de la normalisation par le CNoCP. Par exemple, les associations recevant des fonds publics sous la forme de subventions, et les cliniques privées de groupes côtés n'appliquent pas les normes comptables publiques du CNoCP.

Il a donc un problème non résolu de frontière.

A ceci s'ajoute la définition statistique d'administration publique (APU) relevée par le §21 du projet de cadre conceptuel. A la lecture de ce périmètre¹ établi par l'Insee, il n'y a pas égalité entre le secteur public CNoCP et le secteur public Insee.

¹ http://www.insee.fr/fr/indicateurs/cnat_annu/base_2005/methodologie/apu-base-2005.pdf

Le cadre conceptuel devrait s'appliquer au périmètre en vigueur de compétence des avis du CNoCP, et être mentionné comme tel en modifiant le chapitre 2. Imposer le cadre conceptuel du CNoCP pour les règles établies par d'autres normalisateurs au cas particulier d'opérations de service public me paraît peu réaliste.

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 ?

L'une des conséquences de l'exercice de la puissance publique mentionnée au § 25 est la spécificité unique pour certaines collectivités publiques de mettre fin de façon unilatérale à des droits et des obligations propres vis-à-vis de tiers, sous certaines règles relatives au droit constitutionnel de propriété.

Pour l'Etat, la faculté de modifier les règles comptables applicables à lui-même et d'autres entités publiques est une autre spécificité.

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 normes comptables en vigueur en France ne sont pas adaptées à la lecture des comptes publics par un citoyen ou par un représentant élu. Les normes comptables en France sont complexes car elles changent périodiquement, elles ne sont pas applicables quelle que soit la nature juridique de l'entité publique (pouvant être l'Etat, organisme territorial, établissement de santé, ou un organisme de sécurité sociale), elles imposent la publication d'informations chiffrées détaillées notamment en annexe des comptes, elles incluent des règles précises dans de nombreuses situations et pour différents types d'opérations.

La désignation des citoyens et des représentants comme premiers destinataires de l'information comptable impliquerait de revoir profondément les normes françaises actuelles.

L'objectif de la tenue des comptes ne devrait pas être la priorité d'information au citoyen ou à ses représentants, mais de traduire la mise en application par l'entité de droits et d'obligations, cette entité pouvant être un opérateur d'une politique encadrée par une réglementation.

Par exemple, l'une des conséquences de cet objectif de tenue des comptes ainsi défini serait alors la dissociation entre les charges techniques (d'intervention, etc...) et les charges de gestion lorsque l'opérateur verse au bénéficiaire un montant au titre de son obligation au lieu de réaliser lui-même le

service. L'autre conséquence serait d'avoir à respecter le principe de neutralité de l'information sur la mise en œuvre de cette politique.

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 ?

La distinction entre principes généraux et caractéristiques est peu lisible dans le projet actuel de cadre conceptuel, sauf à requalifier les principes généraux en principes constitutionnels.

Le principe de continuité du § 84 n'est d'ailleurs pas repris dans la partie A. sur les principes généraux.

La formulation retenue pour la définition de l'image fidèle pourrait être mal comprise : « la meilleure représentation possible » car elle sous-entend une question de moyens de la tenue des comptes.

La définition de la fiabilité renvoie à l'image fidèle en fin de définition, alors que les notions ne me paraissent pas devoir être liées.

La définition de l'exhaustivité inclut une limite : « dans la mesure où » puis renvoie à la notion de sincérité.

La définition du principe de prudence omet l'asymétrie de comptabilisation entre produits et charges.

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 ?

J'ai compris du § 133 que les obligations implicites sont l'inverse des droits constatés des tiers (tiers à l'entité établissant des comptes).

Le § 154 ne permettrait pas de comptabiliser les actifs en usage tels que définis par la future norme IFRS sur les contrats de location. La définition de l'actif pourrait être plus large : l'actif peut être comptabilisé soit à sa prise de contrôle soit à la date d'obtention du droit à son usage.

Le § 155 interdirait de comptabiliser les droits des créances avant qu'ils soient opposables à l'entité établissant des comptes, ce qui peut amener à modifier la date de comptabilisation de produits définie par des règles comptables actuelles.

Les § 156 et 157 optent pour la comptabilité d'engagement, sans l'affirmer et sans préciser ce que recouvre l'acquisition d'un produit ni la réalisation d'un service.

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 ?

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 ?

Au §180, en plus du tableau de variation de situation nette, l'alternative suivante pourrait être proposée soit un tableau de flux de trésorerie soit un tableau de variation de l'endettement financier net. Sachant que la pratique actuelle peut privilégier un tableau de variation de l'endettement financier net au lieu d'un tableau de flux de trésorerie.

Au §185, les comptes et l'annexe ne devraient refléter que la mise en œuvre des annonces, et des engagements du souverain, par exemple au moment de la publication de ces engagements et annonces dans des textes juridiques législatif ou réglementaire. Ainsi, le pouvoir ne serait traduit dans les comptes que lorsque le souverain met en action son pouvoir.

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 ?

A défaut de la définition de concepts remplaçant pour le secteur public la notion de droit de propriété donc de contrôle et d'intérêt sur les entités du périmètre, les modalités de détermination du périmètre devraient être calquées sur celles actuellement en vigueur dans le recueil des normes comptables de l'Etat français.

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

Comme mentionné plus haut, le choix de la comptabilité d'engagement (§1) et l'absence de comptabilisation des droits implicites devraient être mieux argumentés.