

## Consultation publique sur le projet de cadre conceptuel des comptes publics

### Analyse des commentaires reçus

#### Contexte

En décembre 2014, le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) a organisé une consultation publique nationale sur un projet de « *cadre conceptuel des comptes publics* », ouverte jusqu'au 30 avril 2015.

Le « *cadre conceptuel des comptes publics* » est un document de principes qui concerne l'ensemble des administrations publiques pour lesquelles le CNOCP est compétent. Il présente les concepts sous-jacents aux normes comptables des administrations publiques. Ces éléments de « doctrine » comptable s'inscrivent clairement dans le contexte juridique français, dans lequel la Constitution elle-même pose une exigence de qualité des comptes des administrations publiques.

Le cadre conceptuel des comptes publics n'est pas lui-même une norme. Il doit notamment guider le travail de normalisation dans un souci de cohérence des normes entre elles et, dans la mesure du possible, de convergence des normes entre les différentes administrations publiques.

La démarche de consultation publique avait notamment pour but, au travers d'une liste de questions, de sonder la pertinence de certaines propositions contenues dans le projet, avant de finaliser le document définitif. Ce processus ouvert vise à conforter la légitimité d'un document fondateur pour les travaux de normalisation comptable.

#### Typologie des réponses

Le CNOCP a reçu 19 réponses à la consultation publique, émanant d'institutions et de personnes privées. Les commentaires sont produits sous forme de réponses, en tout ou partie, au questionnaire proposé et / ou sous forme de lettres de commentaires généraux.

Les répondants à la consultation publique, présentés par ordre chronologique d'arrivée de leurs lettres de commentaires, sont les suivants :

	NOM DU REpondant	REponse AUX QUESTIONS POSEES
1	Alain CAUMEIL	✓
2	Gilles CARREZ et Valérie RABAULT, Commission des finances, de l'économie générale et du contrôle budgétaire de l'Assemblée nationale	
3	Danièle LAJOURMARD	✓
4	Jean-Bernard MATTRET	✓
5	Philippe LEGLISE-COSTA, Secrétariat général des affaires européennes	
6	Vincent MAZAUURIC, Direction générale des finances publiques	✓
7	Jean-Luc MAHOUDEAUX	✓
8	Alexandre BULLIER	✓
9	Olivier NAAR	✓
10	Syndicat des juridictions financières unifié	✓
11	Paul DRUCKMAN, International Integrated Reporting Council (IIRC)	
12	Gilbert GELARD	✓
13	Denis LESPRIT, Compagnie national des commissaires aux comptes (CNCC) et Philippe ARRAOU, Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables (CSOEC)	✓
14	Jean-Jacques PERQUEL, Académie de comptabilité	
15	Philippe MASQUELIER	
16	Thomas FATOME, Direction de la sécurité sociale	
17	Aurélien CAMUS, Sébastien KOTT, Vincent MAZZOCCHI et Lionel ZEVOUNOU, Centre de recherche en droit public de l'université Paris-Ouest Nanterre-La Défense	
18	Denis MORIN, Direction du budget	✓
19	Didier MIGAUD, Cour des comptes	

Le groupe de travail qui a élaboré le projet de cadre conceptuel des comptes publics a analysé les réponses<sup>1</sup> reçues à la consultation publique. Ces échanges ont permis d'objectiver la nécessité de mieux mettre en évidence ou mieux expliciter certaines propositions du cadre conceptuel et de convenir de propositions d'améliorations et / ou de refonte de différentes parties du texte.

A partir de ces propositions et après une discussion approfondie, le Collège du CNOCP a fixé en juillet 2015 les orientations devant guider les travaux de finalisation du cadre conceptuel.

Le document définitif doit être soumis à la validation du Collège du CNOCP fin 2015. Il s'agira de la fin de la première phase des travaux. Une seconde s'ensuivra, destinée à approfondir les questions de consolidation, combinaison ou agrégation de comptes d'administrations publiques et à identifier les modalités de traitement les plus pertinentes des questions de soutenabilité des politiques publiques pour lesquelles il apparaît dès l'abord que la comptabilité générale ne constitue que l'un des instruments de mesure et d'analyse.

---

<sup>1</sup> Les réponses reçues à la consultation publique sont publiées sur le site internet du CNOCP à l'adresse suivante : <http://www.economie.gouv.fr/cnocp/commentaires-recus>. Certaines des observations figurant dans des lettres de commentaires généraux sont présentées *infra* en regard de l'analyse du questionnaire.

## Commentaires généraux et réponses à la question 1 : « Etes-vous d'accord avec l'introduction d'un cadre conceptuel pour les comptes publics ? »

Les répondants sont favorables à l'élaboration d'un cadre conceptuel, qui est perçu comme une avancée positive, susceptible de contribuer à la démarche d'amélioration continue de la qualité comptable pour l'ensemble des entités du secteur public français. Ce cadre est une condition essentielle de la lisibilité des comptes publics, moyen du contrôle de l'action publique par le citoyen, qui contribuera à assurer l'homogénéité et la cohérence du corpus comptable applicable aux entités du secteur public. En approfondissant l'élaboration d'une doctrine transversale des finalités et des spécificités de la comptabilité en droits constatés des administrations publiques, le cadre conceptuel doit permettre de faire converger les référentiels comptables applicables par alignement sur celui (ou ceux) qui procure(nt) l'information la plus complète aux citoyens et à leurs représentants et, ainsi, assurer l'entière application des dispositions de l'article 47-2 de la Constitution. Il est fait également observer que la formalisation d'un cadre conceptuel, sous réserve de sa stabilité, peut être un frein à la modification trop fréquente des règles comptables et peut donc favoriser une plus grande permanence des méthodes.

Cependant, plusieurs sujets suscitent, soit dans les réponses au questionnaire, soit dans les lettres adressées au Président du CNOCP, des commentaires nombreux, interrogatifs ou critiques, qui appellent des clarifications dans le projet ou des amendements.

### 1. LA NOTION DE COMPTES PUBLICS

Plusieurs observations portent sur l'utilisation de la notion de comptes publics, introduite dès le titre du document (« *Cadre conceptuel des comptes publics* ») ; elles questionnent tant la comptabilité à laquelle le cadre doit s'appliquer que le périmètre du cadre conceptuel.

- > Certains répondants proposent de mettre le contenu du cadre conceptuel en adéquation avec son titre, considérant que la notion de comptes publics renvoie à la « comptabilité publique » définie par l'article 55 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique (décret GBCP). Ce décret GBCP fait par ailleurs référence en son article 1<sup>er</sup> au règlement européen relatif au système européen des comptes nationaux qui fixe la définition des administrations publiques (APU). Ils suggèrent donc d'étendre le champ d'application du cadre conceptuel :
  - aux différentes comptabilités citées par le décret GBCP, notamment à la comptabilité budgétaire ;
  - à l'information financière au sens large, donc y compris les projections financières, les analyses de soutenabilité, etc.

- > D'autres répondants considèrent que le cadre conceptuel ne doit concerner que la comptabilité d'exercice (comme le proposait le document soumis à consultation). Ils soulignent que, dans son acception désormais communément admise, la notion de « comptes publics » est celle de la comptabilité nationale ou de la comptabilité budgétaire auxquelles le cadre conceptuel n'a pas vocation à s'appliquer. Le titre du document excède son contenu et pourrait induire le lecteur en erreur : ils proposent donc de mettre en évidence que l'objectif est bien d'établir un cadre conceptuel des normes de comptabilité générale des administrations publiques.

### Éléments d'analyse

- *A quelles entités le cadre conceptuel doit-il s'appliquer ? Questions sur son champ d'application*

Le cadre conceptuel caractérise les entités auxquelles il a vocation à s'appliquer. Le périmètre qui en découle est quasiment analogue à celui des administrations publiques (APU) tel que défini par la comptabilité nationale et auquel l'article 47-2 de la Constitution fait implicitement référence lorsqu'il évoque les « comptes des administrations publiques ». Même si l'article 1<sup>er</sup> du décret GBCP vise les administrations publiques, la comptabilité publique au sens de ce décret couvre une partie seulement des APU ; elle ne s'applique par exemple pas à certaines entités privées classées en APU.

Le périmètre des APU défini par la comptabilité nationale correspond également au champ d'application des IPSAS<sup>2</sup> retenu par l'IPSAS Board ainsi qu'au domaine de compétence du Conseil de normalisation des comptes publics. Tous ces référentiels relevant de filières juridiques différentes, il peut se produire des écarts ponctuels entre les listes d'entités qui en découlent, mais il existe une forte volonté de convergence, au niveau national comme international, sur la notion élargie de comptes publics. Le projet de cadre conceptuel s'inscrit donc logiquement dans cette démarche.

- *A quelle comptabilité le cadre conceptuel doit-il s'appliquer ?*

Le projet propose explicitement que le cadre conceptuel s'applique uniquement à la comptabilité d'exercice (ou comptabilité générale), à l'exclusion expresse de la comptabilité budgétaire, de la comptabilité nationale ou de la comptabilité de gestion (analytique, ou d'analyse des coûts). En cela, le périmètre du cadre conceptuel est plus étroit que celui du décret GBCP.

---

<sup>2</sup> IPSAS : *International Public Sector Accounting Standards*

Pourquoi ce focus sur la comptabilité d'exercice ?

- > Des raisons « pratiques » : la comptabilité d'exercice est le cœur de métier du CNOCP, qui œuvre pour la convergence des normes comptables des administrations publiques, et pas uniquement celles soumises au décret GBCP. De plus, par rapport aux autres comptabilités pouvant être mises en œuvre dans les APU, la comptabilité d'exercice est la seule dont les principes d'élaboration sont communs à toutes les entités. En effet, selon les entités, la comptabilité budgétaire peut être en caisse, en caisse aménagée, en droits constatés ou inexistante. La comptabilité analytique ou d'analyse des coûts est une comptabilité de gestion qui a pour vocation première de répondre à des préoccupations particulières à une entité. La comptabilité d'exercice est, quant à elle, un outil « universel ».
- > Au-delà, il s'agit de rappeler la position française, constante en la matière : la comptabilité générale constitue le pivot de l'information financière qui doit fournir les données nécessaires aux autres systèmes avec, si nécessaire, des compléments et des retraitements. La comptabilité nationale, en particulier et au moins pour les APU, par son architecture conceptuelle, pourrait être directement établie à partir d'agrégations de comptes issus de la comptabilité générale, avec un nombre limité de retraitements. C'est la raison pour laquelle le cadre conceptuel porte exclusivement sur la comptabilité générale tout en posant la nécessité d'une articulation avec les autres comptabilités.

## 2. L'UTILITE D'UN CADRE CONCEPTUEL FRANÇAIS

Plusieurs observations portent sur la pertinence d'un cadre conceptuel pour les comptes publics français ; elles suggèrent de mieux expliquer la démarche, en la situant par rapport aux autres cadres conceptuels (cadres de l'IPSAS Board, du Recueil des normes comptables de l'Etat<sup>3</sup>) ou aux réflexions en cours au niveau international (travaux du GASB<sup>4</sup>, projet EPSAS<sup>5</sup>), et notamment de préciser :

- > en quoi les spécificités du secteur public justifient un cadre adapté par rapport à celui de l'entreprise (c'est-à-dire d'expliquer qu'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) ;
- > dans quelle mesure les spécificités du secteur public français, voire européen, ne sont pas correctement prises en compte par le cadre conceptuel de l'IPSAS Board.

---

<sup>3</sup> Ce cadre conceptuel est appelé à être remplacé par le cadre conceptuel des comptes publics.

<sup>4</sup> GASB : *Governmental Accounting Standards Board*

<sup>5</sup> EPSAS : *European Public Sector Accounting Standards*

Certains répondants observent que les développements juridiques français, s'ils sont nécessaires à la bonne compréhension de la démarche en France, peuvent être difficiles à appréhender par des partenaires internationaux.

D'autres considèrent qu'un cadre conceptuel français est pleinement justifié et facilitera les comparaisons avec les autres pays européens.

### Eléments d'analyse

Hormis le travail d'explicitation qu'il convient d'entreprendre au vu des suggestions reçues, plusieurs éléments peuvent être relevés :

- > Le CNOCP a entrepris ses travaux sur le cadre conceptuel en parallèle de ceux conduits par l'IPSAS Board, dont les normes ne s'imposent pas en France, même si la réflexion de normalisation les prend en considération.
- > L'objectif est de disposer d'une doctrine bien établie sur les éléments déterminants de la « substance » de la comptabilité générale, tout en l'ancrant dans le contexte institutionnel français, pour faciliter son appropriation par les parties concernées.
- > Le projet propose une démarche d'analyse originale pour le traitement comptable des opérations qui ne sont pas similaires à celles des entreprises.

En effet, pour l'IPSAS Board comme pour la France, l'élaboration de normes comptables pour le secteur public se fonde sur deux hypothèses : d'une part, l'affirmation qu'il faut partir des normes comptables applicables aux entreprises, et, d'autre part la reconnaissance de spécificités du secteur public pouvant conduire à adapter ou à compléter les normes applicables aux entreprises. Dès lors, les droits et obligations à comptabiliser dans les bilans des entités publiques doivent être comparables, dans leur « consistance », aux actifs et aux passifs figurant au bilan des entreprises. Or ces derniers sont globalement définis par la logique contractuelle et par l'existence de dispositions juridiques qui s'imposent aux entités comptables. Pour ce qui est des éléments résultant de contrats ou de dispositifs assimilables à des contrats, la transposition des règles applicables aux entreprises ne pose pas de difficultés particulières, même si elle n'est pas toujours aisée. En revanche, les spécificités de l'action publique soulèvent des questions comptables particulières et le cadre conceptuel doit fournir les arguments permettant de distinguer ce qui relève des comptes et ce qui n'en relève pas.

### 3. LA NOTION DE SOUVERAIN

L'introduction de la notion de souverain bénéficie d'un soutien important, plusieurs répondants y voyant une avancée conceptuelle tout à fait intéressante, même si plusieurs commentaires font part de questions, voire de réserves, sur la portée, le caractère opérationnel et / ou les conséquences de ce concept. Il est cependant proposé de remplacer le « souverain » par le « législateur » ou par « assemblée délibérante » pour les collectivités territoriales.

- > Certains soulignent que la notion de souveraineté constitue une avancée pour distinguer ce qui relève du périmètre des comptes des administrations publiques des « engagements » du souverain, tout en observant que si la distinction entre les objectifs du souverain et l'action des administrations publiques est essentielle pour appréhender les spécificités de l'action publique et définir le périmètre des comptes des administrations publiques, elle soulève d'importantes questions de principe et de mise en œuvre. D'autres alertent sur le risque de justifier trop facilement l'absence d'application du droit commun du fait de ces spécificités.
- > Certains considèrent que la notion de souveraineté devrait être précisée, notant que le projet de cadre conceptuel utilise le terme dans au moins trois sens différents. Selon eux, la notion de souverain est le fondement de la spécificité de l'action publique qui permet de décrire ce qui se situe en dehors du champ de la comptabilité. Cette frontière étant ténue, une solution serait de préciser que la comptabilité n'est pas une comptabilité des pouvoirs des institutions, mais bien une comptabilité des actes des administrations. Il est alors proposé de distinguer des droits ou obligations potentiels des droits ou obligations effectifs (ou concrétisés).
- > Certains répondants relèvent que la notion de souveraineté est trop abstraite pour être mise en œuvre en pratique.

A cet égard, d'autres proposent de mieux définir le fait générateur à partir duquel les « pouvoirs ou engagements du souverain » deviennent des droits et obligations des administrations, considérant que la question de la « maturité » est un des points clés du raisonnement qu'il conviendrait d'approfondir, d'autant plus qu'elle peut être difficile à apprécier. Il est notamment relevé qu'entre les « promesses »<sup>6</sup> du souverain et les droits et obligations des administrations et de l'Etat, il y a un vide qualifié de redoutable. Les « droits-créances » résultant du principe constitutionnel de solidarité par exemple, ne sont pas des droits « comptables », et cette clarification est vue comme utile. Mais quand cette promesse devient-elle un droit et une obligation? Il résulte de cette distinction que la question du degré

---

<sup>6</sup> Plusieurs réponses contestent l'emploi du terme « engagement » s'agissant du souverain.

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 ? Le cadre tire de cette distinction des conclusions et des affirmations qui interpellent et mériteraient, pour le moins, d'être mieux étayées et approfondies.

Plusieurs autres répondants ou membres du groupe de travail proposent également d'approfondir la notion d'opposabilité à une administration publique, et d'examiner la nécessité de développer les notions de passifs probables vs. passifs éventuels.

- > Certains répondants pensent que le souverain est beaucoup moins libre que ce qu'en dit le projet de cadre conceptuel car il doit rendre compte de ses actes aux institutions nationales et internationales qui détiennent des pouvoirs propres et spécifiques qu'il a agréés.
- > Plusieurs répondants font part de leur préoccupation, voire de leur inquiétude, sur le fait que le concept de souverain puisse être utilisé pour limiter la comptabilisation de passifs. Ils craignent qu'il ne s'agisse d'un subterfuge permettant de justifier l'absence de comptabilisation de certains éléments tout en affirmant la référence à la comptabilité d'entreprise. Ils notent 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 le cadre. En se référant à un exemple, 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 ?

Le chapitre 3 sur les spécificités de l'action des administrations publiques, 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.

- > Certains considèrent qu'il n'est pas justifié de passer par la notion du souverain ni de dissocier une entité indéterminée sur un plan juridique (en l'espèce le souverain), qui serait porteur des engagements ayant pour origine les lois et règlements, et les administrations publiques, qui n'en seraient en quelque sorte que les mandataires.

#### 4. L'INFORMATION SUR LE SOUVERAIN

La proposition d'élargissement de la notion d'annexe pour y introduire des informations sur certains pouvoirs et engagements du souverain, soutenue par certains répondants, se heurte à l'opposition franche d'autres contributeurs.

- > Différents répondants avancent les éléments suivants.
  - L'enrichissement de l'annexe des administrations publiques par des engagements relevant du souverain (non encore opposable aux entités publiques) peut permettre de donner du sens aux comptes publics et un éclairage sur la soutenabilité des finances publiques.
  - La mention d'informations chiffrées sur les engagements et sur le besoin de financement des régimes de retraite au regard des prévisions de charges de prestations et de produits affectés à leur financement est citée comme information nécessaire dans l'annexe.
  - La proposition est pertinente, mais il faudra 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.
- > Différents autres répondants estiment que la proposition de prévoir dans l'annexe aux états financiers des informations relatives aux engagements du souverain est très discutable, voire conceptuellement fragile.
  - La question de la cohérence conceptuelle se pose en observant que les pouvoirs et engagements du souverain n'étant pas des droits et obligations constitués des entités, ils ne peuvent figurer dans la comptabilité « en droits constatés » de ces mêmes entités.
  - Plusieurs répondants soulignent que l'élargissement de l'annexe à des informations qui ne seraient pas de nature comptable créerait des difficultés pour la certification des comptes.
  - Si on considère que la notion d'engagement renvoie à celle d'opération et que le souverain ne fait pas d'opérations propres au sens de celles d'un gestionnaire, il est alors difficile de retracer dans un document de nature comptable les engagements du souverain.
  - La comptabilité générale ne dit pas tout d'une entreprise commerciale, il n'y a donc aucune raison de tout trouver dans les comptes d'un Etat.

- > Plusieurs répondants, opposés à l'élargissement de l'annexe, sont favorables à une proposition alternative consistant à présenter les engagements du souverain, en ce qu'ils peuvent potentiellement se transformer en droits et obligations d'une entité comptable ultérieurement, au sein de l'information financière sans être inclus dans les états financiers déjà existants et sans faire partie du périmètre de certification des comptes. Il s'agirait dès lors de créer un nouveau document *ad hoc*, joint aux documents financiers mais qui s'en distingue par son statut et sa finalité (répondre aux préoccupations concernant la soutenabilité).

## 5. LA MISE EN EXERGUE DE LA REFERENCE A LA COMPTABILITE D'ENTREPRISE

Plusieurs réponses invitent à mettre davantage en exergue le fait que la comptabilité d'exercice constitue le principe, les règles comptables des entités du secteur public ne se distinguant de celles des entreprises qu'en raison des spécificités de leur action. Dès lors, il conviendra de s'assurer que les règles comptables dérogatoires aux règles applicables aux entreprises sont correctement justifiées<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Ce faisant, et s'agissant de l'Etat, 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.

**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 ?**

Globalement, les répondants approuvent l'introduction d'un cadre conceptuel sous réserve des observations mentionnées *supra*.

Les autres suggestions consistent en :

- > Limiter le champ d'application à ce qui différencie nettement la sphère publique de la sphère privée ;
- > Mettre en évidence, par opposition aux entreprises, l'absence de lien entre les ressources et les emplois ;
- > Evoquer davantage l'alignement des référentiels, considérant qu'il existe des lacunes dans l'information sur une catégorie majeure de charges publiques (en prestations sociales).

**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 ?**

La plupart des répondants approuvent la proposition du caractère non normatif du cadre conceptuel.

Trois observations peuvent être soulignées.

- > Le pouvoir réglementaire n'étant pas en mesure de définir les termes constitutionnels de régularité, sincérité et image (ce qu'il propose dans sa partie relative aux principes généraux du chapitre 5), ces définitions devraient être supprimées si le cadre conceptuel venait à avoir valeur réglementaire.
- > La référence au cadre conceptuel pour les préparateurs, notamment en l'absence de normes, suscite certaines questions, considérant que cela reviendrait à positionner *de facto* le cadre au-dessus des normes comptables, et créerait implicitement une hiérarchie entre eux.
- > Il est également suggéré d'explicitier que le cadre conceptuel s'impose au normalisateur et sert pour les entités publiques de cadre d'interprétation des normes en tant que de besoin, mais il ne peut créer directement, sans norme, d'obligation comptables pour les entités.

**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 ?**

La plupart des répondants considèrent que le cadre conceptuel doit préciser son champ d'application, en particulier pour approfondir la question clé des caractéristiques spécifiques de l'action publique.

Certains répondants indiquent explicitement leur approbation d'une caractérisation des entités conforme à la définition des administrations publiques au sens de la comptabilité nationale, ce qui leur semble adapté.

D'autres soulignent que le champ d'application doit être défini uniquement de manière conceptuelle (sans référence au champ de compétence du CNOCP<sup>8</sup>), et après avoir indiqué pourquoi il existe un besoin de disposer d'un cadre conceptuel distinct de ceux qui existent pour les entités du secteur privé.

Il est cependant relevé que le périmètre du cadre conceptuel n'a pas besoin d'être explicité car il se déduit facilement des principes retenus ou parce que le cadre devrait tendre à l'universalité ou que dans l'absolu, la caractérisation du champ d'application n'est pas nécessaire. Si, toutefois, elle est maintenue, une proposition consisterait à s'appuyer sur la notion d'entité comptable et à l'articuler pleinement avec la notion d'administration publique. A cet égard, la question du caractère éventuellement réducteur de l'emploi des termes « fonction principale » a été posée, en lien avec le caractère éventuellement non accessoire de l'activité marchande de certaines entités pourtant classées dans les administrations publiques. La définition proposée ne serait pas pleinement adaptée pour définir le champ du cadre conceptuel.

**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 ?**

Hormis les observations fondamentales déjà mentionnées dans les développements *supra* sur la notion de souverain, différentes propositions doivent être relevées.

- > Limiter l'annexe aux engagements liés à des spécificités de l'action des administrations.

---

<sup>8</sup> Un répondant souligne une frontière poreuse entre le secteur des APU et le champ de compétence du CNOCP et pose la question particulière des associations financées par des fonds publics.

- > Mettre en exergue le fait que l'action publique se caractérise par la prégnance des règles de droit qui en déterminent, par l'exercice de la souveraineté, les principes et modalités.

Au plan conceptuel, l'élément distinctif essentiel de l'action publique tient au fait que les administrations publiques (APU) agissent dans un environnement entièrement structuré et régi par des règles de droit – voire, comme c'est le cas pour les organismes de sécurité sociale, ont pour objet quasi exclusif la mise en œuvre de règles de droit via le service de prestations légales.

Montrer que l'enjeu consiste à définir des critères de définition et de comptabilisation adaptés à ces différences structurelles ;

- > Mettre l'accent sur l'importance des transactions non marchandes et des budgets approuvés, sur la nature particulière des actifs et des passifs publics ou sur les relations avec le reporting statistique.
- > Expliquer pourquoi il faut articulation avec le budget alors que la comptabilité budgétaire se situe hors du champ du cadre.
- > Considérer que la pérennité des administrations est plus un postulat qu'un principe.
- > Clarifier certains paragraphes (exemple, le paragraphe 56).
- > Evoquer les articles 14 et 15 de la Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen.

**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 ?**

Cette question donne lieu à diverses propositions, ayant pour objet principal soit d'approfondir les développements relatifs aux utilisations des comptes, soit de revoir la hiérarchie des utilisateurs :

- > Faire des utilisateurs actuels des comptes (tutelle et apporteurs de fonds) les destinataires premiers de l'information comptable.
- > Mieux expliquer l'articulation avec les autres comptabilités, eu égard notamment aux différents dispositifs de pilotage des finances publiques.
- > Analyser les conséquences du fait que, selon les administrations publiques concernées, la finalité des comptes en droits constatés pour le pilotage des

comptes publics est potentiellement différente, ce qui conditionne en partie leurs règles d'élaboration.

- > Ne pas viser l'information dont ont besoin les utilisateurs, ce qui serait une obligation de résultat, mais la meilleure information possible, dont la qualité se mesure à l'aune du respect de règles et de principes.

Il est par ailleurs relevé par certains que les normes françaises, complexes, ne sont pas adaptées à la lecture des comptes publics par un citoyen ou par un représentant élu et que considérer le citoyen comme utilisateur premier des états financiers conduirait à revoir les normes en profondeur. L'objectif de la comptabilité pourrait être de traduire la mise en application par l'entité de droits et obligations, cette entité pouvant être un opérateur d'une politique encadrée par une réglementation.

Il est également souligné que le fait de s'adresser au citoyen n'est pas spécifique des APU, de plus en plus d'entreprises communiquant en sa direction.

**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 répondants sont globalement d'accord avec ce chapitre. Certains proposent la reformulation de définitions (par exemple pour l'image fidèle, la fiabilité, la prééminence de substance sur l'apparence, la prudence, l'exhaustivité). Il est également suggéré :

- > d'ajouter un paragraphe plus explicite sur la nécessité d'un arbitrage entre les caractéristiques qualitatives ;
- > de clarifier la distinction entre principes généraux et caractéristiques qualitatives ;
- > de développer le principe de continuité<sup>9</sup>.

**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 ?**

Les principales propositions formulées sur le chapitre consacré à la définition des éléments et des critères de comptabilisation sont résumées ci-après.

---

<sup>9</sup> Cf. *supra*. Il a également été observé que la continuité était plus un postulat qu'un principe.

- > Améliorer la définition des fonds propres, des charges et produits.
- > Approfondir le lien entre la situation nette et les fonds propres et introduire un lien avec la dette.
- > Préciser la relation entre droit et actif.
- > Dissocier la notion d'avantage économique et celle de potentiel de service dans la définition des actifs.
- > Approfondir la question de l'existence d'engagements implicites qui résulteraient de l'action spécifique des APU.
- > Préciser la notion de « fait générateur » et son utilité dans le cadre conceptuel.
- > Vérifier le traitement des « actifs en usage », celui des créances / produits si les créances ne sont comptabilisées que lorsqu'elles sont opposables.
- > Supprimer les éléments différés.

Une question concerne la nécessité de définir les produits et les charges. Il est donc demandé de clarifier si le cadre conceptuel privilégie un modèle bilan ou une approche selon laquelle la comptabilisation des produits et des charges influence celle des actifs et des passifs.

Il est également relevé que l'usage du terme « ressource » pour définir un actif peut être contrariant pour des acteurs familiarisés avec la confrontation emplois / ressources de l'analyse financière.

**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 ?**

La plupart des répondants sont favorables au chapitre sur l'évaluation et proposent de ne pas privilégier de méthode d'évaluation (pour se donner de la souplesse, car c'est aux normes de se prononcer).

En conséquence, certains contestent explicitement le fait de privilégier le coût historique pour les actifs.

Il est par ailleurs proposé de dresser un inventaire des méthodes d'évaluation possibles et de développer les critères de choix d'une de ces méthodes par le normalisateur.

**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 ?**

Certains répondants sont favorables à ce chapitre, d'autres soulignent leur opposition à la proposition d'annexe enrichie.

D'autres suggestions concernent :

- > L'ajout d'états d'exécution budgétaire ;
- > La limitation de l'annexe aux seuls actifs et passifs éventuels des APU ;
- > Le fait que l'exercice du pouvoir ne doit être traduit dans les comptes que lorsque le souverain met effectivement en action son pouvoir ;
- > L'approfondissement du lien entre entité comptable et personnalité morale ;
- > La composition des états financiers qui devrait relever de la norme.

**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 ?**

Les positions sont partagées : pour certains, ce chapitre est indispensable puisqu'un cadre conceptuel ne peut pas ne pas aborder la question de la « reporting entity ». Pour d'autres, il est prématuré de développer ces concepts, le CNOCP devant mener des travaux à ce sujet conformément à son programme de travail, notamment pour questionner la pertinence de la notion de contrôle dans le secteur public. D'autres relèvent également que ce chapitre n'est pas nécessaire, la consolidation étant un choix de présentation des participations.

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

Les principales propositions consistent en :

- > mieux argumenter le choix de la comptabilité d'engagement (§1) et l'absence de comptabilisation de droits implicites ;

- > revoir le plan pour mettre le raisonnement fondateur, qui introduit la distinction souverain / administration publique, avant la définition du champ d'application du cadre conceptuel ;
- > distinguer l'établissement et la diffusion d'informations.

## Orientations adoptées pour la finalisation du document

- > Conserver le titre du document, celui-ci étant élaboré par le Conseil de normalisation des comptes publics, mais préciser, en sous-titre ou dès l'introduction, que le cadre conceptuel concerne les états financiers (issus de la comptabilité générale ou d'exercice).
- > Expliciter dans un commentaire approprié la question du périmètre.
- > Expliciter la justification de la démarche et son positionnement par rapport aux autres initiatives similaires.
- > Distinguer deux types de commentaires au sein du cadre conceptuel :
  - des commentaires conceptuels expliquant les choix conceptuels
  - des commentaires « institutionnels », destinés à documenter l'ancrage du cadre conceptuel des comptes publics dans l'environnement français.
- > Améliorer la présentation des spécificités de l'action publique. Insister sur la continuité d'existence (qui diffère de la continuité d'exploitation), l'importance des ressources mutualisées, non affectées, sur le fait que l'Etat par exemple produit peu au sens marchand du terme, délivre des services sans contrepartie et procède à des transferts. Il convient également de relever que si l'entreprise est le lieu de contrats, une part essentielle de l'action des entités publiques résulte de l'exercice de la souveraineté.
- > Développer la notion de souverain, spécifique par rapport aux autres cadres conceptuels, en l'enrichissant et explicitant davantage son intérêt et en en tirant les conséquences juridiques selon le cadre juridique constitutionnel français.
- > Approfondir le raisonnement relatif au degré de maturité des « pouvoirs » ou « engagements » du souverain et en améliorer la présentation.

Mieux expliciter la frontière entre les engagements de ce souverain et ceux des entités comptables, notamment en approfondissant la notion d'opposabilité juridique. Le cadre conceptuel doit fournir des éléments clairs sur la substance de cette frontière.

Apporter des explications complémentaires pour bien montrer qu'au-delà des engagements généraux du souverain, il y a une matérialisation de ces engagements dans des entités et des opérations, que cela crée dans ces entités des obligations et qu'il y a nécessité de maintenir les conditions permettant d'attribuer une prestation. Ce raisonnement, qui avait été mis en

avant jusqu'ici dans les travaux du CNOCP, doit être décliné. C'est au terme de ce processus qu'il y a une traduction comptable effective.

Approfondir la question du fait générateur qualifié en amont d'une entité.

- > Retirer la notion d'annexe élargie dans le cadre conceptuel et donc ne pas modifier la définition de l'annexe donnée par la comptabilité d'entreprise.
- > Engager une réflexion sur une recommandation relative à la production d'un rapport spécial sur les engagements du souverain.

Définir le type d'informations, le niveau approprié de production de cette information, son statut et son articulation avec les données de soutenabilité ou de prévisions financières déjà existantes.

Cette réflexion devrait constituer une phase indépendante des travaux sur la finalisation du cadre conceptuel.

- > Approfondir la question des droits spécifiques.
- > Approfondir diverses questions techniques :
  - la notion de situation nette,
  - la définition des produits et des charges (la question du modèle bilan ou flux sous-jacent au cadre),
  - le choix des méthodes d'évaluation, et leur inventaire,
  - les éléments différés...