



La normalisation comptable internationale du secteur public

Marie-Pierre Calmel,
Secrétaire générale
du Conseil de normalisation des comptes publics

Association Internationale des Services du Trésor

Antananarivo, 13 novembre 2014



1. Présentation du Conseil de normalisation des comptes publics
2. L'évolution de la comptabilité publique vers la comptabilité privée
3. Le Recueil des normes comptables de l'Etat
4. Présentation de l'IPSAS Board
5. L'évaluation des normes de l'IPSAS Board par le CNOCP

1. Présentation

du Conseil de normalisation des comptes publics

Présentation du CNOCP

- Le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) est le normalisateur comptable des entités du secteur public.
 - C'est un organisme consultatif placé auprès du ministre chargé du budget.
 - Il est compétent pour arrêter les dispositions comptables des personnes publiques et des personnes privées financées majoritairement par des ressources publiques et notamment des prélèvements obligatoires.
 - Il a été créé par la loi de finances rectificative du 30 décembre 2008.
 - Tous les avis, recommandations et prises de position du Conseil sont publics.
-

L'activité du CNOCP

	Année 2009- 2010	Année 2011	Année 2012	Année 2013	1 ^{er} semestre 2014	Total
Avis complétant ou modifiant des normes comptables	5	10	7	5	0	27
Avis préalables sur des textes législatifs ou réglementaires	4	2	4	3	3	13
Réponses aux consultations de l'IPSAS Board	8	6	6	4	4	24
Réponses aux autres consultations internationales			2	1	2	3
Total	17	18	18	13	9	67
Projets de normes du futur recueil pour les établissements publics				10	7	17

2. L'évolution de la comptabilité publique vers la comptabilité privée

L'évolution vers la comptabilité privée

- La comptabilité privée et la comptabilité publique ont longtemps été distinctes, car elles répondaient à des besoins différents.
 - ✓ La comptabilité publique « traditionnelle » se limite à enregistrer l'exécution des opérations liées au budget.
 - ✓ La comptabilité privée fournit des informations sur la situation financière (patrimoine et endettement) de l'entité.
 - La convergence entre les deux comptabilités est un processus dissymétrique : c'est la comptabilité publique qui se rapproche de la comptabilité privée.
 - La convergence ne supprime pas les spécificités de la comptabilité publique.
-

Conséquences de l'évolution vers la comptabilité privée

Cette évolution entraîne deux conséquences.

- Adapter l'organisation : l'adoption d'une comptabilité d'exercice suppose des adaptations de l'organisation comptable et une évolution des statuts et des métiers et des comptables.
- Nécessiter de définir des référentiels adaptés (référentiels de normes comptables, de tenue des comptes, de contrôle, etc.).
 - La comptabilité n'est plus seulement un instrument de contrôle, elle fournit une information financière à des tiers.

3. Le Recueil des normes comptables de l'Etat

- **La loi organique relative aux lois des finances (LOLF) du 1^{er} août 2001 dispose que l'Etat tient une comptabilité générale.**

Article 30 de la LOLF :

- La comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations.
- Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement.
- Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action.

Le Recueil des normes comptables de l'Etat (1/3)

- Un cadre conceptuel
 - 17 normes :
 - NORME N°1 : LES ÉTATS FINANCIERS
 - NORME N°2 : LES CHARGES
 - NORME N°3 : LES PRODUITS RÉGALIENS
 - NORME N°4 : LES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT, LES PRODUITS D'INTERVENTION ET LES PRODUITS FINANCIERS
 - NORME N°5 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
 - NORME N°6 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES
 - NORME N°7 : LES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
 - NORME N°8 : LES STOCKS
 - NORME N°9 : LES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT
 - NORME N°10 : LES COMPOSANTES DE LA TRÉSORERIE DE L'ÉTAT
 - NORME N°11 : LES DETTES FINANCIÈRES ET LES INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME
 - NORME N°12 : LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES, LES DETTES NON FINANCIÈRES ET AUTRES PASSIFS
 - NORME N°13 : LES ENGAGEMENTS À MENTIONNER DANS L'ANNEXE
 - NORME N°14 : METHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS
 - NORME N°15 : EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE DES COMPTES
 - NORME N°16 : INFORMATION SECTORIELLE
 - NORME N°17 : LES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS
-

Le Recueil des normes comptables de l'Etat (2/3)

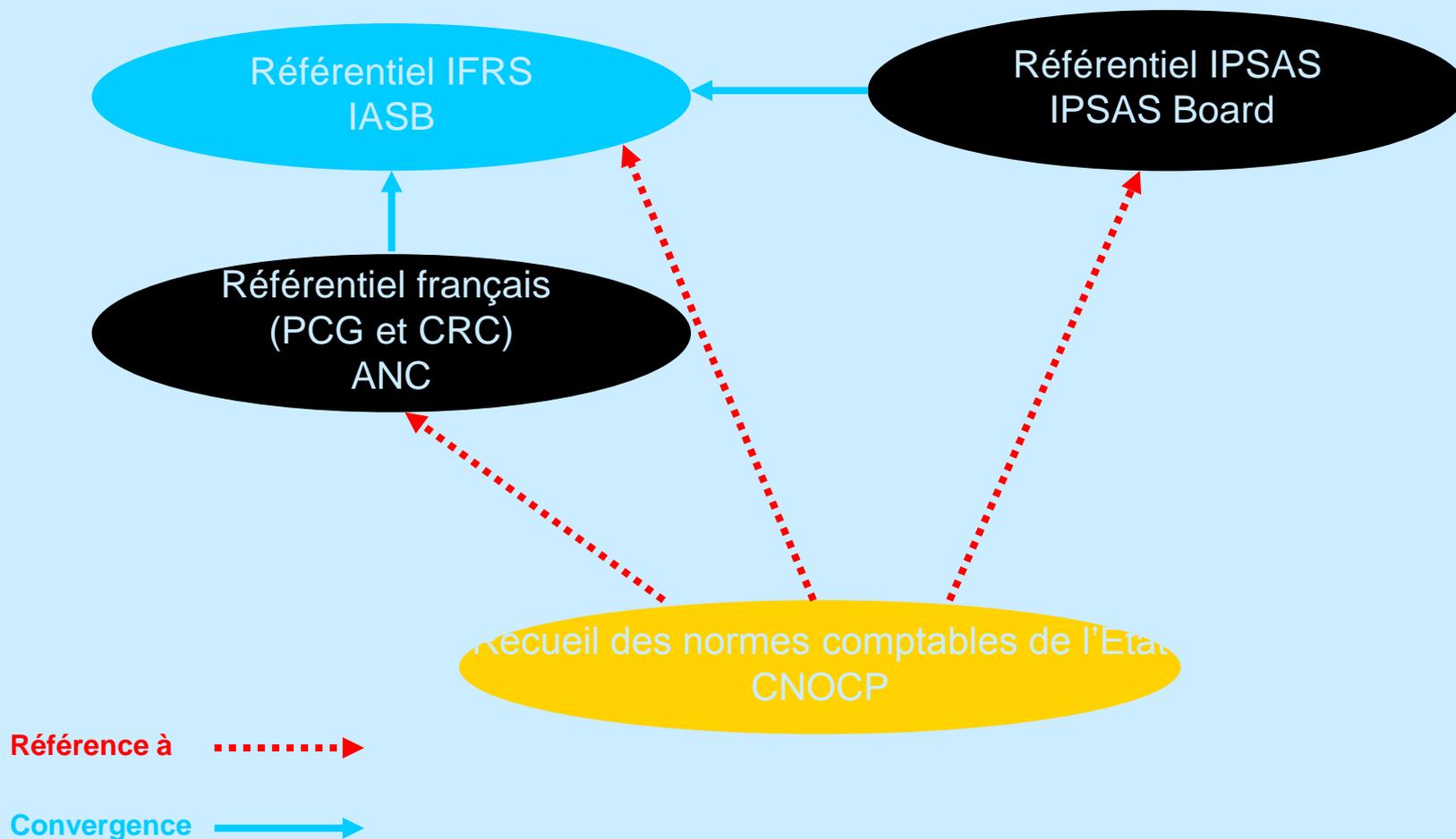
I- Exposé des motifs.

II – Dispositions normatives

- (i) Champ d'application**
- (ii) Comptabilisation**
- (iii) Évaluation**
- (iv) Information à fournir dans l'annexe**

III - Exemples.

Le Recueil des normes comptables de l'Etat (3/3)



4. Présentation de l'IPSAS Board

(International Public Sector Accounting Standards Board)

- Comité créé par l'IFAC, International Federation of Accountants
 - Membres :
 - 15 personnes nommés par l'IFAC et 4 autres personnes (« Public Members »).
 - Suisse (Andreas Bergmann, président) – Afrique du sud – Australie – Allemagne – Brésil – Canada (2 « représentants ») – Chine – Etats-Unis – France – Italie – Japon – Kenya – Malaisie – Maroc – Nouvelle-Zélande – Panama – Pakistan – Royaume-Uni – Roumanie
 - Observateurs : Asian Development Bank, Union Européenne, Eurostat, IASB, FMI, INTOSAI, OCDE, Programme des Nations-Unies pour le Développement, Banque Mondiale.
 - Moyens limités : 6 permanents au secrétariat et un budget de 1,7 M US dollar (50% IFAC, 50% autres)
-

Le processus de normalisation de l'IPSAS Board

- Consultations publiques :
 - Plusieurs types de documents sont publiés :
 - Documents de consultation (« Consultation Papers »)
 - Exposés – sondages (« Exposure - Drafts »)
 - Délai pour répondre : en moyenne 4 mois
 - Réponses reçues : entre 30 et 40 lettres de commentaires.

- L'IPSAS Board se réunit environ 4 fois par an, par sessions de 4 jours

Le référentiel de l'IPSAS Board

- Les normes de l'IPSAS Board ne sont pas d'application obligatoire.
- Les obligations comptables des entités publiques sont généralement prévues par des textes de niveau législatif ou réglementaire dans chaque pays. Les normalisateurs comptables ont pour mission d'élaborer les dispositions comptables en tenant compte de ce cadre législatif et réglementaire.
- Peu de pays tiennent une comptabilité dite « d'engagement » ou « en droits constatés ».
- Quelques organisations internationales élaborent leurs comptes selon le référentiel de l'IPSAS Board. Certaines d'entre elles établissent leurs comptes selon des dispositions « similaires » aux normes de l'IPSAS Board.

La réforme en cours de la gouvernance de l'IPSAS Board

- Constat : les Etats critiquent le manque de légitimité de l'IPSAS Board et ont manifesté le souhait de revoir sa gouvernance.
 - Un groupe réunissant les principales organisations internationales a été formé pour proposer une nouvelle organisation
 - Membres : Banque Mondiale, FMI, OCDE, International Organization of Securities Commissions (IOSCO), International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)
 - Observateurs : Eurostat, IFAC
 - Consultation dont la date butoir était le 30 avril 2014.
 - Les organisations internationales réfléchissent actuellement au système de gouvernance le plus approprié.
-

5. L'évaluation des normes de l'IPSAS Board par le CNOCP

- Participation active du CNOCP aux travaux de l'IPSAS Board
 - Réponse systématique aux consultations de l'IPSAS Board
 - Participation aux réunions trimestrielles du Board

- Le CNOCP regrette que les travaux de l'IPSAS Board
 - soient marqués par un objectif de convergence vers les IFRS et que la priorité ne soit pas donnée aux sujets traitant des spécificités du secteur public
 - ne se limitent pas aux seules dispositions de comptabilité générale (principe de comptabilisation et d'évaluation, présentation de l'information).

Position de la France sur le référentiel de l'IPSAS Board (1/2)

- Dans le cadre de réflexions menées par la Commission européenne, le CNOCP a mené une analyse du référentiel de l'IPSAS Board. Le CNOCP estime que le référentiel comptable de l'IPSAS Board ne peut constituer à lui seul la base de départ pour élaborer des normes comptables européennes pour le secteur public.
 - Le CNOCP souligne l'absence de normes dans le référentiel IPSAS sur des sujets essentiels pour la sphère publique :
 - ✓ des avantages sociaux, au sens de la sécurité sociale, avec notamment le sujet des retraites (hors fonctionnaires de l'Etat) d'une part, et des autres prestations sociales d'autre part ;
 - ✓ des dépenses de transfert, au sens aides et subventions, hors prestations sociales.
-

Position de la France sur le référentiel de l'IPSAS Board (2/2)

- Par ailleurs, **les deux tiers des normes ne peuvent être acceptées sans modification profonde.** Au nombre des normes les plus problématiques, figurent :
 - *les normes sur les instruments financiers* issues de textes conçus pour des établissements financiers qui réalisent des opérations dont la diversité et la complexité diffèrent de celles réalisées dans la sphère publique.
 - *les normes sur la consolidation* et la comptabilisation des participations.
 - Enfin, **seul un tiers des normes n'appelle pas de remarque particulière** et porte sur des enjeux financiers mineurs.
 - Trois sujets ont également été identifiés comme devant faire l'objet de normes : les regroupements d'entités dans le secteur public, les biens historiques et culturels et les quotas de CO2.
-

Annexe
Position du CNOCP
sur chacune des normes de l'IPSAS Board

Position du CNOCP norme par norme (1/4)

Normes applicables sans modification notable	Normes dont l'application nécessiterait une adaptation	Normes devant être modifiées en vue d'une application en Europe
--	--	---

Présentation de l'information financière			
IPSAS 1 — Presentation of Financial Statements		X	
IPSAS 2 — Cash Flow Statements	X		
IPSAS 3 — Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	X		
IPSAS 10 - Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	X		
IPSAS 18 - Segment Reporting		X	
IPSAS 20 - Related Party Disclosures		X	
IPSAS 22 - Disclosure of Financial Information about the General Government Sector			À écarter
IPSAS 24 - Presentation of Budget Information in Financial Statements			À écarter

Position du CNOCP norme par norme (2/4)

	Normes applicables sans modification notable	Normes dont l'application nécessiterait une adaptation	Normes devant être modifiées en vue d'une application en Europe
Recettes et dépenses			
IPSAS 4 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	x		
IPSAS 9 - Revenue from Exchange Transactions		x	
IPSAS 11 - Construction Contracts	x		
IPSAS 23 - Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)		x	
Avantages au personnel			
IPSAS 25 - Employee Benefits		x	
Consolidation et entités contrôlées – en cours de refonte			
IPSAS 6 - Consolidated and Separate Financial Statements			X
IPSAS 7 - Investments in Associates			X
IPSAS 8 - Interests in Joint Ventures			X

Position du CNOCP norme par norme (3/4)

Normes applicables sans modification notable	Normes dont l'application nécessiterait une adaptation	Normes devant être modifiées en vue d'une application en Europe
--	--	---

Situation financière			
IPSAS 5 - Borrowing Costs			X
IPSAS 12 - Inventories	X		
IPSAS 13 - Leases	X		
IPSAS 14 - Events after the Reporting Date	X		
IPSAS 16 - Investment Property		X	
IPSAS 17 - Property, Plant, and Equipment		X	
IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets		X	
IPSAS 21 - Impairment of Non-Cash-Generating Assets		X	
IPSAS 26 - Impairment of Cash-Generating Assets		X	
IPSAS 27 - Agriculture	X		
IPSAS 31 - Intangible Assets		X	
IPSAS 32 - Service Concession Arrangements: Grantor		X	

Position du CNOCP norme par norme (4/4)

Normes applicables sans modification notable	Normes dont l'application nécessiterait une adaptation	Normes devant être modifiées en vue d'une application en Europe
--	--	---

Instruments financiers			
IPSAS 28 - Financial Instruments: Presentation			X
IPSAS 29 - Financial Instruments: Recognition and Measurement			X
IPSAS 30 - Financial Instruments: Disclosures			X
TOTAL CNOCP	9	13	9