

Les principales difficultés rencontrées pour l'application des IPSAS

Je ne parlerai pas de la question de fond :

Quelle est la légitimité des IPSAS quand, comment et pourquoi des normes, élaborées en premier lieu pour unifier les comptabilités du secteur privé (et dont on comprend parfaitement l'intérêt dans le cadre d'une économie mondialisée) ont tout à coup suscité un engouement tel qu'elles sont également devenues le référentiel incontournable pour la comptabilité des états ?

je m'en tiendrai à quelques remarques sur les trois principaux problèmes que me semble poser l'application concrète des IPSAS

- la difficile articulation entre les comptabilités budgétaires et la comptabilité patrimoniale issue des IPSAS
- la complexité et le coût de développement des systèmes informatiques qui permettent de gérer simultanément et de façon rigoureuses ces deux perspectives
- les faiblesses des IPSAS elles-mêmes, qui sont bien loin prendre en compte de façon satisfaisante toutes les spécificités de l'action publique et la diversité des modèles d'organisation administrative

I - la difficile conciliation entre les objectifs et les méthodes des comptabilités budgétaires et de la comptabilité patrimoniale :

Historiquement les comptabilités budgétaires ont été développées afin de maîtriser les recettes et les dépenses dans un cadre spatial et temporel déterminé et pour contrôler et rendre compte de l'utilisation des fonds levés par l'autorité publique

Elles s'en tenaient à un récolement de tous les encaissements et décaissements présenté par chaque autorité investie du pouvoir d'effectuer des dépenses ou d'encaisser des recettes au nom de l'état (comptabilité en partie simple)

Aujourd'hui encore, à de très rares exceptions près, les budgets continuent d'être élaborés dans une optique de contrôle des flux de trésorerie (ce que l'on conçoit fort bien si l'on admet que la dépense publique

est une des composantes de la politique monétaire) et leurs résultats sont calculés en confrontant des encaissements et des décaissements et non pas des droits ou des créances à l'origine des flux de trésorerie .

Si la Nouvelle Zélande a été pionnière en présentant la première des prévisions budgétaires en droit constatés, cette expérience n'a été que fort peu suivie (Grande Bretagne)

Mais les choses seraient simples si les budgets étaient toujours strictement des budgets en encaissements /décaissements fonctionnant dans le cadre d'une année civile. La réalité est beaucoup plus complexe

On trouve pêle-mêle :

-des budgets votés au titre d'une année, mais dont l'exécution se poursuit sur plusieurs exercices, paralysant la reddition des comptes (certains pays africains)

-des budgets qui, sans en aller jusqu'à s'exécuter sur plusieurs exercices, comportent en dépense une période complémentaire plus ou moins longue et différenciée en fonction des autorités participant à l'exécution budgétaire (cas de la France avant la LOLF)

-des budgets prétendument en encaissements/ décaissements, mais dans lesquels la définition des encaissements et des décaissements est purement conventionnelle.

Si les encaissements correspondent généralement aux encaissements intervenus tout au long de l'exercice (incluant par exemple les recouvrements sur les rôles d'impôt émis au cours des exercices précédents) , les décaissements ne correspondent souvent qu'aux décaissements effectués en exécution du budget de l'année (alors qu'on peut régler au cours de l'année des dépenses ordonnancées régulièrement au titre d'exercices précédents) - c'est le cas du résultat d'exécution budgétaire tel qu'on le calcule en France .

- des budgets dans lesquels certains encaissements et décaissements n'entrent pas en ligne de compte dans le calcul du résultat d'exécution budgétaire (les opérations dites de trésorerie en France) parce qu'il n'a pas été jugé expédient d'avoir à solliciter à chaque fois qu'on les effectue une autorisation parlementaire spécifique. C'est le cas des opérations en capital relatives à la dette publique qui ne faisaient avant la LOLF l'objet que d'une autorisation de principe et qui s'inscrivent désormais dans un plafond

Dans les pays du bloc soviétique (et un certain nombre de pays où ont sévi des conseillers soviétiques) c'étaient, théoriquement, les engagements qui étaient privilégiés pour le calcul du résultat d'exécution. Mais si l'on examinait plus avant les procédures, on découvrait que les engagements étaient régulés depuis le niveau central par un strict contrôle de la trésorerie disponible avant qu'on n'autorise chacun des multiples « organismes budgétaires » à procéder à un engagement .

Le résultat d'exécution budgétaire n'est en définitive rien d'autre qu'un résultat purement conventionnel, dont la signification économique n'a qu'une portée relative mais dont l'impact politique est déterminant

(il est significatif à cet égard de noter que s'il l'on avait expurgé du résultat budgétaire les investissements, pour ne retenir que les recettes et les dépenses d'exploitation, le résultat calculé dans une optique patrimoniale, serait resté en France encore bénéficiaire jusqu'au début des années 90, alors que le résultat budgétaire était déjà largement déficitaire. (Depuis plus de vingt ans, en revanche, on sait que la situation s'est fortement détériorée, les deux résultats devenant largement déficitaires sous l'effet, notamment, de la contraction de la part des dépenses d'investissement au détriment du fonctionnement courant et de la part croissante des intérêts de la dette)

Il n'en reste pas moins que c'est le résultat budgétaire qui retient l'attention des politiques et alimente le débat médiatique (en dépit de la LOLF, on continue de se focaliser sur le résultat d'exécution budgétaire et les débats autour de la question contribuent souvent à entretenir l'illusion qu'on parle d'un résultat de type patrimonial)

C'est en partie parce qu'elles ignorent totalement cette réalité, et parce que leurs auteurs ont nourri l'illusion qu'un simple changement de technique comptable suffirait à modifier l'approche politique, qu'après l'effet de mode qui a conduit un nombre croissant de pays à se déclarer prêts à adopter les IPSAS accrual basis, comprises comme l'expression d'une volonté de modernisation de la gestion publique, des doutes grandissants s'expriment quant à l'opportunité de poursuivre cette démarche .

Le résultat calculé selon le référentiel IPSAS est un résultat patrimonial, issu d'une comptabilité tenue en partie double , calculé en droits constatés et présenté dans des documents dont le format est normalisé.

C'est ce résultat qui doit être réconcilié avec le résultat budgétaire issu de comptabilités généralement tenues en partie simple, au moins pour la partie dépense, qui adoptent des critères de classement des opérations discrétionnaires, généralement fort éloignés des classements de la comptabilité générale, parce que leur objectif est avant tout de mettre en lumière l'action politique des gouvernements.

Le principal intérêt de résultat patrimonial c'est qu'il autorise les comparaisons dans le temps et dans l'espace puisqu'il est calculé selon des principes qui sont les mêmes partout, tandis que le résultat budgétaire recouvre, on l'a vu, des contenus divers.

L'idée que les choses seraient plus simples si le résultat était budgétaire était calculé lui aussi en se référant aux mêmes normes que résultat comptable s'impose d'elle même.

Pourquoi donc si peu d'états l'ont- il mise en pratique ?

On ne peut pas écarter les pesanteurs politiques ou administratives. Mais c'est avant tout parce que son application ne dispense nullement de la mise en œuvre de principes de gestion publique fondés sur la régulation des flux de trésorerie et que seuls les états qui ont choisi de présenter leurs budgets et leurs comptes en full IPSAS avaient les moyens de se doter d'un système sophistiqué leur permettant de se d'effectuer au suivi rigoureux des ressources et des besoins de trésorerie

Par ailleurs on ne peut manquer de relever que les rares pays qui présentent un budget en droits constatés sont des pays de tradition anglo-saxonne où le rôle de l'état est limité aux fonctions régaliennes et où l'action publique s'exprime très généralement par le biais d'agences dotés d'une très large autonomie

Dès lors la comptabilité de l'état central se trouve considérablement simplifiée puisqu' elle n'a pas à décrire l'action de multiples services gérés de façon directe .(on observera d'ailleurs que la consolidation des comptes de l'état central et des agences reste souvent encore à développer)

Cependant, il n'est pas possible d'ignorer qu'en France il existe une forte convergence entre les normes budgétaires et les normes comptables dans le secteur des collectivités locales. Certes la réalité à décrire est moins complexe que pour l'état, mais la problématique de la maîtrise des dépenses et de la régulation des flux de trésorerie s'y pose de façon aussi prégnante.

Si on a pu réaliser cette convergence c'est parce que l'on a adopté des nomenclatures budgétaires et comptables identiques (ou aisément transposables l'une à l'autre pour les collectivités qui ont choisi d'adopter une présentation budgétaire fonctionnelle).

Mais c'est aussi, et surtout, parce que la loi de décentralisation en définissant les conditions de l'équilibre budgétaire, en imposant la reprise des résultats budgétaires de l'exercice clos dans le budget de l'année en cours, et en posant en principe l'interdiction du recours à l'emprunt pour financer le déficit d'exploitation a permis de prévenir les principaux risques de dérive financière alors qu'il n'existe rien de tel pour l'état .

(À condition bien entendu que le dispositif de contrôle budgétaire, qui fait appel à l'expertise des services de l'état et à l'arbitrage des chambres régionales des comptes, lui aussi prévu dans la loi de décentralisation, fonctionne correctement, ce qui n'est pas toujours le cas, et que la liberté de choix des collectivités locales en matière d'emprunt ne les conduise pas à opter, parfois sans même s'en rendre compte, pour les emprunts toxiques proposés par certains établissements financiers)

II - la complexité et le coût du développement des systèmes informatiques qui permettent de gérer simultanément et de façon rigoureuse l'approche budgétaire et l'approche patrimoniale

Il n'est guère possible de développer simultanément un système de comptabilité budgétaire et un système de comptabilité patrimoniale rigoureux, permettant à tout moment de délivrer des résultats infra annuels fiables et organisant la réconciliation des deux résultats sans avoir recours à des systèmes logiciels du type ERP.

Ces systèmes, progressivement développés dans les grandes entreprises du secteur privé au cours des trente dernières années, ont pour caractéristique principale d'alimenter en temps réel à partir d'un point d'entrée unique (défini par référence à la nature de la tâche à effectuer), des « silos de données » dans lesquels sont stockées les informations

A partir de ces données, il est possible construire les outils nécessaires à la gestion d'une entreprise (documents comptables, gestion des fichiers clientèle, gestion des stocks, plans de trésorerie, inventaires, etc)

Mais parce que ces logiciels ont été conçus pour la gestion d'entreprises privées (commerciales et /ou de production) pour prendre en compte la complexité des divers systèmes de reporting budgétaire et comptables des états, ils doivent toujours faire l'objet d'adaptations considérables qui se révèlent aussi longues que coûteuses .

On peut également souligner que ces adaptations ne peuvent être conduites par les informaticiens seuls, et que l'établissement des cahiers des charges spécifiant les objectifs à atteindre est souvent le premier obstacle à vaincre en raison des malentendus qui surgissent entre informaticiens et services réglementaires qui ne parlent pas le même langage placent parfois des réalités différentes sous un même concept.

Plus le système d'exécution budgétaire est complexe (multiplication des centres de décision, analyse détaillée des opérations, sophistication des procédures -par exemple existence de fonds de concours et ou de rétablissements de crédits, gestions d'autorisation d'engagement pluriannuelles-) plus le coût de ces systèmes devient considérable et plus leur développement se compte en années.

Une autre difficulté est qu'une fois construits ces systèmes manquent de flexibilité, toute modification des procédures budgétaires exigera des mises à jours pointues et coûteuses, et cette rigidité peut entrer en conflit avec le volontarisme ou la créativité politique.

En revanche les systèmes mis en place dans le passé, notamment en France, pour tenter de gérer l'approche patrimoniale à partir de systèmes conçus pour rendre compte de l'exécution budgétaire et pour suivre les flux de trésorerie ne pouvaient faire l'économie de la création d'une comptabilité générale distincte de la comptabilité budgétaire.

Dans cette comptabilité générale étaient suivis selon le principe de la partie double, au jour le jour

- tous les mouvements aux comptes de trésorerie,
- de façon globale leur contrepartie en terme d'opérations budgétaires (ces opérations budgétaires étaient regroupées dans des catégories générales : dépenses civiles en capital, dépenses militaires en capital, dépenses civiles de fonctionnement, dépenses militaires de fonctionnement, dépenses des comptes spéciaux du trésor recettes fiscales, recettes non fiscales etc... dont le détail était fourni dans les comptabilités budgétaires détaillées)
- et en détail leur contrepartie en termes d'opérations non budgétaires (gestion de la trésorerie, des comptes de correspondants, règlement de dépenses ordonnancées au titre de budgets précédents)

Périodiquement, et en tout état de cause en fin d'année, les éléments de droits constatés relatifs à l'exécution du budget de l'année, étaient réinjectés dans la comptabilité générale, à partir des données contenues dans les comptabilités d'exécution budgétaire.

De même en fin d'année, les recettes et les dépenses budgétaires, classées tout au long de l'année selon la nomenclature d'exécution budgétaire, étaient reclassées par nature dans les comptes de charge et de produit, ou les comptes de bilan correspondant à la nomenclature du PCG

On avait donné le nom de « réflexion » à ce mécanisme, par analogie avec la comptabilité analytique, mais il ne s'agissait que d'un tri informatique, effectué grâce à des tables de passage, qui associaient à chaque paragraphe de la nomenclature d'exécution budgétaire un code économique (utilisé pour construire la comptabilité nationale) et le compte du PCG (utilisé pour reclasser l'opération au bilan ou dans le compte de résultat)

Un tel système aurait pu servir de support au développement d'une comptabilité patrimoniale conforme aux principes généraux des IPSAS à deux conditions :

- Qu'il soit procédé à un inventaire et à la valorisation du patrimoine immobilier de l'état (les dettes et les créances étaient déjà suivies dans la comptabilité générale)
- Que l'on accepte d'évaluer et de prendre en compte les dépréciations et les passifs latents

Mais ces objectifs n'étaient pas à l'ordre du jour.

Le système développé par la Fédération de Russie pour présenter des éléments de comptabilité patrimoniale en annexe à ses comptes rendus d'exécution budgétaire continue de reposer sur de telles techniques .

Ce choix n'a pas été retenu en France au moment de la LOLF, parce que le système paraissait totalement ésotérique (personne dans le grand public, mais aussi, bien souvent au sein de l'administration elle-même, n'était plus en mesure de comprendre la signification de la classe 9 utilisée pour décrire la contrepartie des flux de trésorerie d'origine budgétaire) et parce qu'elle paraissait de surcroît totalement archaïque au regard des possibilités offertes par les ERP

La question demeure entière pour tous les pays qui ne veulent ou ne peuvent pas investir dans de coûteux systèmes informatiques et souhaitent néanmoins publier, à côté des comptabilités budgétaires déjà en place des éléments de comptabilité patrimoniale, ou même tout simplement présenter une comptabilité en cash

conforme à la norme IPSAS , c'est à dire prenant en compte l'intégralité des flux de trésorerie budgétaires ou non

L'illusion selon laquelle l'analyse des comptabilités d'exécution budgétaire et des modalités de dénouement de ces opérations en termes de flux de trésorerie pourrait suffire à présenter des résultats en cash basis me semble devoir être dissipée

Je suis portée à croire qu'on ne peut faire l'économie de la mise en place d'une comptabilité générale, même sommaire, où sont enregistrés tous les flux de trésorerie et leur contrepartie par grande masse , de façon à suivre le solde de ces comptes de trésorerie et pouvoir le comparer aux encaissés effectivement détenus aux relevés bancaires en prenant en compte l'intégralité des opérations effectuées

J'ai parfois le sentiment que c'est pour avoir négligé le fait que les États réalisent toujours des opérations non budgétaires à côté de leurs opérations budgétaires (que ces opérations soient ou non issues de procédures régulières) que l'IPSAS CASH basis ne donne pas les résultats escomptés.

Mais il est vrai que les rédacteurs des IPSAS se sont donné pour règle de ne pas s'immiscer dans les procédures budgétaires !

Or dans les pays les moins avancés c'est précisément parce que les procédures budgétaires sont régulièrement détournées, qu'il faut les doubler de procédures comptables axées sur le suivi rigoureux de la trésorerie , et c'est précisément ce que l'IPSAS cash basis aurait dû mettre plus directement en lumière à mon sens

III les faiblesses des IPSAS elles-mêmes, qui sont d'une lecture difficile, et dont on découvre au final qu'elles sont bien loin prendre en compte de façon satisfaisante toutes les spécificités de l'action publique et la diversité des modèles d'organisation administrative .

Les IPSAS sont d'une lecture difficile et bien peu nombreux sont ceux qui peuvent se vanter d'être allés au bout du millier de pages qu'elles comportent d'autant que les plus récentes ne sont toujours accessibles que dans leur version anglaise et qu'elles font l'objet de modifications et de compléments réguliers

Si, bien souvent, pour l'application de procédures complexes elle s'en remettent au « jugement des experts » on peut dire que l'ensemble des IPSAS est affaire d'experts !

S'agissant de leur caractère opérationnel je ne peux que m'en remettre à l'avis particulièrement éclairant exprimé par le collègue du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) dans sa séance du 16 janvier dernier, consultable à l'adresse :

http://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/cnocp/avis/etudes/Note_de_synthese_IPSAS_janvier_2014

et dont l'extrait joint en annexe passe en revue les difficultés que pourrait poser chacune des normes IPSAS si elle venait à être choisie comme norme européenne .

Sans entrer dans le détail, on ne peut relever qu'il a fallu attendre la publication de la norme 23 : Produit des opérations sans contrepartie directe, pour que l'IPSAS Board semble prendre conscience que l'essentiel des recettes d'un État est constitué de produits de nature régaliennne !

Si la transposition de l'IAS /IFRS relative aux parties liées présente un grand intérêt conceptuel, je doute en revanche qu'elle présente un quelconque intérêt pour la plupart des états et en particulier pour les états en voie de développement qui affirment se déclarer prêts à appliquer les IPSAS

De même la norme relative aux instruments financiers dont l'accouchement a été difficile n'est pas réellement adaptée aux actions conduites par la plupart des états dans ce domaine, (c'est le cas aussi de la norme IAS/IFRS qui fait l'objet de vifs débats)

Par ailleurs, sans contester la légitimité et l'intérêt de certaines normes relatives à l'évaluation et la présentation dans le bilan de l'état des actifs immatériels des états, et sans aller jusqu'à parler de « coquetterie comptable », mon expérience me porte à considérer que cette question de valorisation ne constitue pas la question à résoudre en priorité pour nombre d'états

En revanche j'adhère tout à fait à l'idée que l'inventaire du patrimoine est une nécessité impérative, mais la valorisation au coût me semblant celle qui sera adoptée dans la quasi généralité des situations, je pense que la partie de la norme consacré à l'évaluation gagnerait à être simplifiée et

Et si j'observe que les normes 1 et 2 qui constituent en réalité le socle de tout le système IPSAS font l'objet d'un consensus à peu près général , leur contenu paraissant sinon familier, au moins aisément accessible à la plupart des responsables qui s'interrogent sur l'opportunité de l'adoption d'un nouveau référentiel comptable, la méfiance à l'égard des IPSAS s'accroît à la lecture des IPSAS particulières et notamment de la liste des informations à produire dans le reporting associée à chacune d'entre elles

Il y a donc probablement une réflexion à mener sur le caractère contre-productif d'une sophistication extrême du dispositif associée à un vocabulaire qui devient très vite abscons

Enfin, si je comprends parfaitement les motivations qui conduisent le CNOCP à rappeler avec vigueur que L'IPSAS BOARD n'a aucunement vocation à s'immiscer dans la sphère budgétaire, je ne partage pas le jugement négatif exprimé à l'égard de la norme 24 présentation de l'information budgétaire dans les états financiers (il y d'ailleurs une contradiction à rejeter radicalement cette norme tout en maintenant l'obligation de présenter le tableau de réconciliation des résultats budgétaires et des résultats financiers)

Je pense en effet qu'ignorer l'existence des comptabilités budgétaires n'est pas une bonne tactique, et si l'adoption des IPSAS emporte l'obligation de publier le résultat d'exécution budgétaire dès lors que le budget a lui même été publié, c'est une bonne chose, la transparence d'ensemble des comptes publics ne pouvant qu'y gagner .

ANNEXE

Source : extrait de la séance du collège du CNOCP du 14 JANVIER

Etat de la position française norme par norme

L'analyse du référentiel comptable de l'IPSAS Board conforte la position du CNOCP selon laquelle ce référentiel comptable 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.

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.

Par ailleurs, les deux tiers des normes ne peuvent être acceptées sans modification profonde.

Au nombre des normes les plus problématiques, figurent les normes relatives à la consolidation et aux instruments financiers.

Enfin, seul un tiers des normes n'appelle pas de remarque particulière et porte sur des enjeux financiers mineurs.

L'objectif du CNOCP a été d'analyser le premier classement effectué dans le rapport de la Commission européenne du 6 mars 2013¹, et de formuler des commentaires ciblés dans l'optique du développement de futures normes EPSAS.

Outre les sujets listés ci-dessus, le CNOCP estime nécessaire de développer un corpus de normes spécifiques adaptées aux petites entités, compte tenu du nombre de comptes locaux qui existent en France.

Présentation de l'information financière

IPSAS 1 – Présentation des états financiers

Le CNOCP estime que la norme IPSAS 1 nécessite une adaptation. Le Conseil souhaiterait notamment voir définie clairement la notion de situation nette de manière cohérente dans l'ensemble du référentiel ; les conditions de comptabilisation en situation nette seraient, en conséquence, clarifiées.

La norme IPSAS 1 devrait faire également l'objet d'une réflexion approfondie sur la notion de résultat pour en définir un contenu devant tenir compte des spécificités du secteur public :

il s'agit moins de rendre compte de gains ou de pertes potentiels que de donner une information sur le solde des opérations.

Enfin, le Conseil rappelle que les aspects budgétaires n'entrent pas dans le champ de compétences de l'IPSASB.

IPSAS 2 – Tableau des flux de trésorerie

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière. Toutefois, en ce qui concerne les petites structures ayant un budget reposant sur des flux de trésorerie, le CNOCP suggère de mener une réflexion sur la pertinence de ce tableau qui pourrait alors faire double emploi. Le CNOCP propose le tableau de financement comme une alternative possible.

IPSAS 3 – Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière.

IPSAS 18 – Information sectorielle

Le CNOCP estime que cette norme nécessiterait d'être assouplie en vue d'une adaptation à la sphère publique. Le Conseil est favorable à une évolution de cette norme vers IFRS 8 Secteurs opérationnels qui accorderait à chaque entité publique (Etat, établissements publics, etc.) de la souplesse dans la façon de publier son information sectorielle.

IPSAS 20 – Information relative aux parties liées

Le CNOCP estime que la norme IPSAS 20 nécessite des adaptations.

Le Conseil soulève notamment la question de la pertinence de l'information relative aux parties liées dans le contexte du secteur public : dès lors qu'un Etat apporte son soutien financier à des entités publiques, l'information relative aux parties liées doit être adaptée pour être utile.

IPSAS 22 – Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques

Le CNOCP constate que cette norme devrait être écartée.

Le Conseil estime que cette norme présente des difficultés conceptuelles et pratiques, notamment sur le sujet du périmètre de consolidation ; le Conseil propose sur ce point que les réflexions se poursuivent sur l'articulation et la concordance éventuelle des périmètres de consolidation et des administrations publiques (APU).

IPSAS 24 – Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers

Le CNOCP estime que cette norme devrait être écartée.

Le Conseil rappelle que les règles budgétaires sont hors du champ de compétences de l'IPSASB. Une réconciliation résultat comptable / résultat budgétaire constitue une information suffisante.

Recettes et dépenses

IPSAS 4 – Effets des variations des cours des monnaies étrangères

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière.

Produit des opérations avec contrepartie directe et IPSAS 23 – Produit des opérations sans contrepartie directe (impôts et transferts)

Le CNOCP estime que ces deux normes nécessiteraient une adaptation pour être appliquées.

Le CNOCP propose notamment de mieux articuler les champs d'application d'IPSAS 9 et d'IPSAS 23.

Le Conseil exprime également sa réticence à l'approche bilancielle utilisée dans IPSAS 23 : cette approche est incohérente avec l'approche retenue pour IPSAS 9 et est peu pertinente pour la sphère publique.

IPSAS 11 – Contrats de construction

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière, sous réserve des éventuels impacts des sujets mentionnés pour les normes IPSAS 9 et IPSAS 23.

Avantages du personnel

- **IPSAS 25** Le CNOCP conclut que la norme IPSAS 25 nécessite une adaptation.

En ce qui concerne les fonctionnaires de l'Etat, le CNOCP recommande qu'une réflexion soit engagée sur la qualification en prestations ou en cotisations définies des dispositifs de retraite.

En effet, en première approche, les caractéristiques de ces dispositifs pourraient relever d'une qualification alternative nécessitant un traitement comptable adapté, différent des traitements comptables actuellement proposés dans IPSAS 25.

Le Conseil remarque également qu'IPSAS 25 a un objet limité dans la mesure où la norme ne traite pas des avantages sociaux de manière générale. Dans certains cas, ces avantages sociaux relèvent d'une politique de répartition, spécifique au secteur public, et une norme dédiée s'avère nécessaire.

Consolidation

IPSAS 6 – Etats financiers consolidés et individuels, **IPSAS 7** – Participations dans des entreprises associées et **IPSAS 8** – Participations dans des coentreprises

Sur l'ensemble des trois normes spécifiques aux opérations de consolidation, le CNOCP a conclu que les normes devaient être modifiées en vue d'une application en Europe. La principale problématique de ces normes de consolidation dans le contexte du secteur public est liée à la notion de contrôle.

Situation financière

IPSAS 5 – Coûts d'emprunt

Le CNOCP estime que cette norme doit être modifiée en vue d'une application en Europe, notamment en raison de l'existence des options de comptabilisation en charges ou d'activation des coûts d'emprunt relatifs aux actifs qualifiés. Le Conseil soutient en effet la comptabilisation des coûts d'emprunt en charges par cohérence avec le cadre conceptuel comptable des entités publiques en cours d'élaboration en France.

Le CNOCP note par ailleurs l'évolution de la norme IAS 23 Coûts d'emprunts qui vise à supprimer la comptabilisation en charges. La position du CNOCP est qu'une évolution similaire d'IPSAS 5 dans le cadre d'une convergence vers la norme IFRS ne serait pas appropriée.

IPSAS 12 – Stocks

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière.

IPSAS 13 – Contrats de location

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière.

Le CNOCP note les évolutions proposées par l'IASB dans son projet de refonte de la norme IAS 17 Contrats de location. L'évolution majeure proposée par l'IASB consiste à considérer que, quelles que soient ses caractéristiques, tout contrat de location a pour composantes un actif et un passif ; en conséquence, la distinction location simple / location financement serait supprimée.

Le Conseil estime que ces évolutions ne sont pas appropriées dans la mesure où elles rendent plus complexes l'analyse et le traitement comptable des contrats de location dans le secteur public ; le Conseil considère que la distinction location simple/location-financement, qui relève d'une approche simple et pragmatique, doit être maintenue.

IPSAS 14 – Événements postérieurs à la date de reporting

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière. Le CNOCP note que la norme IPSAS 14 reprend les éléments relatifs à la continuité d'exploitation de la norme IAS 10 Événements postérieurs à la date de clôture.

Le Conseil remarque toutefois que, dans le secteur public, les fusions, démembrements, restructurations, etc. sont fréquents, sans pour autant qu'il y ait rupture de la continuité d'exploitation. Ainsi, il paraîtrait opportun de mentionner que ce principe revêt un caractère moins structurant pour les normes du secteur public.

IPSAS 17 – Immobilisations corporelles et IPSAS 16 – Immeubles de placement

Le CNOCP estime que ces normes nécessitent une adaptation, notamment compte tenu de la difficulté pratique de mise en œuvre de l'approche par composants dans le modèle du coût, modèle qui doit être privilégié dans le secteur public.

IPSAS 19 – Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels Le CNOCP a conclu que la norme IPSAS 19 nécessite une adaptation pour éclairer la distinction entre les passifs inscrits au bilan et ceux qui sont mentionnés en annexe, s'agissant notamment des avantages sociaux et des dépenses de transfert qui relèvent d'actions spécifiques à la sphère publique. En ce sens, le Conseil rappelle l'absence de norme dans le référentiel IPSAS actuel et la nécessité de développer des normes dédiées sur ces deux sujets d'importance.

IPSAS 21 – Dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie et IPSAS 26 – Dépréciation d'actifs générateurs de trésorerie

Le CNOCP a conclu que les normes IPSAS 21 et IPSAS 26 nécessitent une adaptation.

Le CNOCP soulève notamment la question de l'utilité de deux normes distinctes dans le contexte public, d'autant que la distinction actifs générateurs de trésorerie / actifs non générateurs de trésorerie fait appel au jugement et demeure arbitraire.

IPSAS 27 - Agriculture

Le CNOCP estime que cette norme n'appelle pas de remarque particulière.

IPSAS 31 – Immobilisations incorporelles

Le CNOCP a conclu que la norme IPSAS 31 nécessite une adaptation.

Le CNOCP estime en effet que les spécificités du secteur public sont insuffisamment traitées, notamment l'existence de droits associés à l'exercice de la souveraineté.

IPSAS 32 – Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique

Le CNOCP estime que cette norme nécessite une adaptation.

Le CNOCP questionne la comptabilisation d'une dette non financière dans IPSAS 32, par référence à d'autres référentiels qui prévoient la comptabilisation de l'écart entre le montant initial de la dette financière et la valeur de l'actif objet de la concession en situation nette.

Ainsi, le CNOCP propose d'élargir la problématique et de développer dans le cadre conceptuel le concept de situation nette dans le cadre spécifique du secteur public, en insistant notamment sur les conséquences propres à sa nature soustractive.

En outre, le Conseil estime que la norme devrait tenir compte de la diversité des obligations existant dans les contrats de concession.

Instruments financiers

IPSAS 28 – Instruments financiers : présentation, **IPSAS 29** – Instruments financiers : comptabilisation et évaluation et **IPSAS 30** – Instruments financiers : information à fournir Le CNOCP a conclu que les normes IPSAS relatives aux instruments financiers devaient être modifiées.

En effet, les normes internationales, conçues de manière privilégiée pour les secteurs bancaire et assurantiel, sont inadaptées aux opérations financières du secteur public, dans la mesure où elles traitent d'opérations particulièrement complexes sans équivalent dans le secteur public.

En vue du développement des normes EPSAS, le CNOCP recommande de définir des normes ad hoc pour le secteur public, permettant de fournir une information pertinente et adaptée.

Annexe : synthèse du positionnement du CNOCP par rapport au classement de la Commission européenne dans son rapport sur l'applicabilité des IPSAS dans les Etats membres du 6 mars 2013

Dix normes pour lesquelles la position du CNOCP est plus sévère que celle de la Commission :

- o IPSAS 1 Présentation des états financiers
- o IPSAS 5 Coûts d'emprunt
- o IPSAS 7 Participations dans des entreprises associées
- o IPSAS 8 Participations dans des coentreprises
- o IPSAS 9 Produit des opérations avec contrepartie directe
- o IPSAS 16 Immeubles de placement
- o IPSAS 19 Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels
- o IPSAS 22 Présentation d'informations financières sur le secteur des administrations publiques
- o IPSAS 24 Présentation de l'information budgétaire dans les états financiers
- o IPSAS 32 Contrats concourant à la réalisation d'un service public : entité publique

Une norme pour laquelle la position du CNOCP est moins sévère que celle de la Commission :

- o **IPSAS 13 Contrats de location**

Vingt normes dont le classement est équivalent