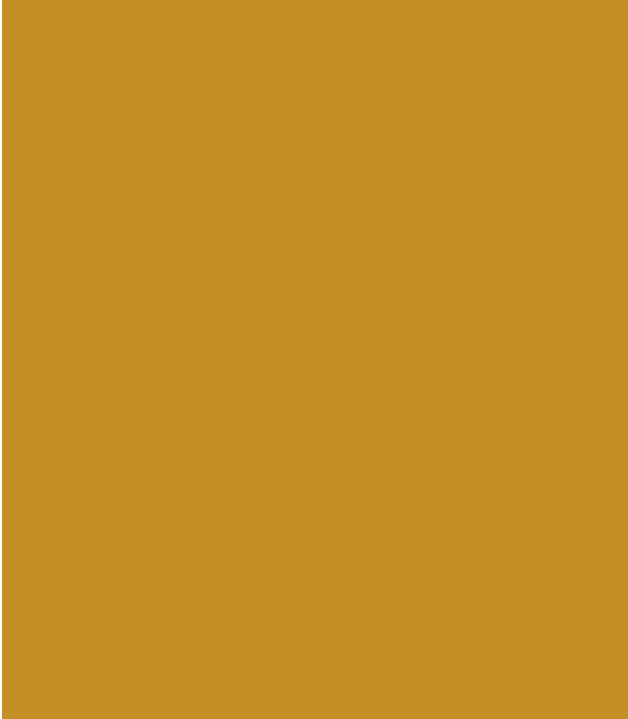


Comptes consolidés de l'Etat : étapes préalables



***Séminaire relatif à la pertinence des IPSAS
et normes comptables européennes
Cour des comptes
25 mars 2013***



Comptes consolidés de l'Etat : étapes préalables

1. Finalisation de la réforme comptable

2. Les pratiques comptables actuelles au sein du secteur public : principales divergences avec les IPSAS

3. Les enjeux de la consolidation

Les objectifs de qualité comptable du secteur public

Une exigence de qualité des comptes des administrations publiques renforcée par la Constitution dans sa version révisée de 2008

- L'article 47-2 de **la Constitution** dispose que : « *Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ».
- La France s'inscrit ainsi dans la démarche de renforcement des exigences du cadre budgétaire fixé par l'Union européenne (Directive 2011/85/UE). Cette directive dispose que la production de statistiques de qualité repose sur "*l'application de **pratiques de comptabilité publique exhaustives et fiables***".

Les objectifs de qualité comptable du secteur public

Le décret du 7 novembre 2012 sur la gestion budgétaire et comptable publique précise les conditions de mise en œuvre de la Constitution.

- Le **décret du 7 novembre 2012** relatif à la gestion budgétaire et comptable publique "GBCP" souligne **l'objectif de qualité des comptes**.
- L'article 56 de ce décret dispose que **les normes** de comptabilité générale applicables aux entités publiques ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales.

La qualité et la certification des comptes de l'État

- L'État doit tenir une comptabilité **en droits constatés**, dans les mêmes conditions que les entreprises, sous réserve des spécificités de l'État (article 30 de la LOLF et article 56 du décret GBCP).
- La comptabilité de l'État doit être régulière, sincère et donner **une image fidèle** de son patrimoine et de sa situation financière (article 27 de la LOLF).
- L'article 31 de la LOLF donne aux **comptables publics** de la direction générale des finances publiques (DGFIP) la mission de s'assurer de la qualité des comptes de l'État.

Les chiffres clés des comptes de l'État (derniers chiffres publics : comptes 2011)

928 milliards €

Total des actifs de
l'État

1763 milliards €

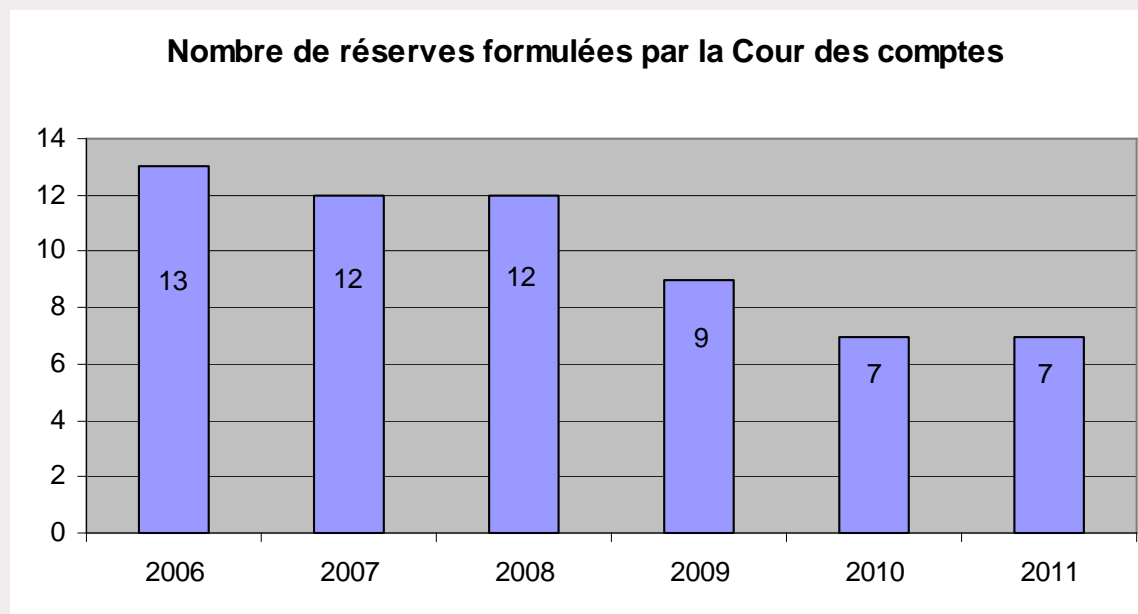
Total des passifs
de l'État

-835 milliards €

La situation nette
de l'Etat

La qualité et la certification des comptes de l'État

- Les comptes de l'État font l'**objet d'une certification par la Cour des comptes** depuis 2006 (article 58-2 de la LOLF). La certification est un **levier de la qualité des comptes**.
- Depuis la présentation des premiers comptes (exercice 2006), des progrès ont été faits, avec un nombre de réserves pratiquement divisé par 2, de 13 réserves à 7 réserves substantielles.



Les orientations dans les autres entités du secteur public

Dans le cadre de la Constitution (article 47-2), l'objectif de qualité des comptes a été étendu à l'ensemble des entités publiques, et en particulier :

- **Plus de 200 établissements ont des comptes certifiés** avec ou sans réserve. Les **comptes des universités** sont en particulier certifiés depuis l'exercice 2009. La marge de progression de la qualité des comptes des universités est attendue notamment sur les postes d'actifs corporels ou encore la comptabilisation de passifs sociaux.
- La loi "hôpital, patients, santé, territoire" (2009) dispose que les comptes des **établissements publics de santé (EPS)** devront être certifiés à compter de l'exercice 2014 par la Cour des comptes (pour les plus importants) et par des commissaires aux comptes (pour les autres).

Une démarche d'harmonisation des normes comptable du secteur public

- Dans le cadre de l'objectif de qualité des comptes, **une démarche d'harmonisation des normes comptables applicables à l'ensemble du secteur public** a été engagée (État et ses établissements publics, secteur public local et sécurité sociale). Un Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) a été créé.
- L'objectif est de garantir **la qualité et l'harmonisation des référentiels comptables du secteur public** afin d'élaborer des données sources de qualité pour l'information du Parlement, la gestion financière et les données statistiques.

Comptes consolidés de l'Etat : étapes préalables

1. Finalisation de la réforme comptable

2. Les pratiques comptables actuelles au sein du secteur public : principales divergences avec les IPSAS

3. Les enjeux de la consolidation

Les pratiques comptables actuelles : Les dépenses de transferts et avantages sociaux

Les **dépenses de transfert** sont définis comme **des versements**, motivés par la mission de régulateur économique et social des entités publiques.

- Ces opérations principalement à caractère pluriannuel relèvent de **l'activité normale des entités publiques**.
- Le traitement adopté par la France s'inspire des « **executory contracts**, (modèle alternatif proposé dans le document de consultation de l'IPSAS Board relatif aux avantages sociaux publié en 2008) :
 - ◆ Tant que le droit du bénéficiaire n'est pas constitué, les obligations de transferts constituent des engagements (hors bilan) de l'État qui font l'objet d'une information en annexe.
 - ◆ Le droit au transfert est constitué dès lors que le bénéficiaire satisfait aux conditions d'éligibilité.
 - ◆ En conséquence, la réalisation des conditions par le bénéficiaire est le fait générateur de la comptabilisation du passif.

Les pratiques comptables actuelles : les retraites des fonctionnaires

Les retraites des fonctionnaires civils et militaires de l'État sont financées par répartition

- La nature du régime par répartition implique que les cotisations collectées sur la période payent les prestations venant à échéance au cours de la période. Les prestations futures acquises au cours de la période seront payées par les cotisations futures.
- En conséquence, il n'existe pas de passif au titre des retraites des fonctionnaires. Les retraites constituent des engagements de l'État qui font l'objet d'une **information en annexe des comptes de l'État**. Ils sont évalués en utilisant la **méthode des unités de crédit projetés**.
- Par ailleurs, le **besoin de financement actualisé** du régime de retraite des fonctionnaires civils et militaires fait l'objet d'une **information en annexe**. Ce montant correspond à l'estimation des déficits actualisés du régime des fonctionnaires.
- Il existe une **grande transparence de l'information financière**.

Comptes consolidés de l'Etat : étapes préalables

1. Finalisation de la réforme comptable

2. Les pratiques comptables actuelles au sein du secteur public : principales divergences avec les IPSAS

3. Les enjeux de la consolidation

Les enjeux de la consolidation

Comptes consolidés de l'Etat : des enjeux multiples

- Actuellement, l'État ne produit pas de comptes consolidés en tant que tels mais **il existe des comptes centralisés** (un Compte général de l'Etat pour l'activité de l'ensemble des ministères) et **une distinction est opérée au sein des participations de l'État entre entités contrôlées** (évaluées en mise en équivalence) **et non contrôlées** (évaluées au coût historique).

Des questions à résoudre au préalable :

- S'agissant de **la définition du périmètre**, le critère de *contrôle* semble nécessaire mais est-il suffisant ?
- Selon les conclusions du benchmark réalisé par la DGFIP (Annexe 1), la réponse à la question précédente est négative.




Les enjeux comptables à venir : la consolidation des comptes de l'Etat

Comptes consolidés : quelles sont les pratiques observées

- Le critère de contrôle doit être associé à d'autres critères : activité marchande ou non, participation à une politique publique, financement majoritaire ou non par des financements publics ?
- Selon la norme IPSAS 6 « Consolidated and separate financial statements », **les comptes des entreprises publiques tenus en IFRS ne sont pas retraités lorsqu'ils sont consolidés**. En revanche, la méthode de consolidation est la même que l'entité contrôlée soit une entité publique ou une entreprise publique.
- **Cohérence de consolider selon les mêmes méthodes :**
 - ◆ **Les entités publiques** qui réalisent des politiques publiques et sont principalement par des fonds publics, et
 - ◆ **Les entreprises publiques** qui ont une activité principalement marchande et qui appliquent des règles comptables différentes (IFRS).



Annexe 1

benchmark comptes consolidés : principales conclusions

Pays	Norme et référentiel comptable	Objectifs	Certification	Date de clôture
 Royaume-Uni	IFRS adaptées Selon le <i>FReM</i> : norme de consolidation IAS 27 adaptée au secteur public britannique. Normes comptables IFRS adaptées au secteur public, sauf exceptions (soumises aux GAAP* adaptées-UK GAAP).	<ul style="list-style-type: none"> - Transparence des comptes publics - Sincérité - Exhaustivité - Éléments de comparaison - Information complémentaire 	5 réserves : - périmètre, - retraitement, - élimination des opérations réciproques, - ventes de licences 3G, - comptes du Ministère de la Défense	Comptes clôturés au 30 mars 2010 2009/2010 : 1ère consolidation
 Canton de Genève	IPSAS Selon la <i>LGAF*</i> : norme de consolidation IPSAS 6 adaptée. Normes comptables IPSAS pour les entités qui y sont soumises mais dérogations pour les entreprises publiques commerciales soumises aux normes IFRS.	<ul style="list-style-type: none"> - Complément des comptes individuels de l'Etat - Instrument de gestion et d'analyse - Éléments de comparaison - Représentation sophistiquée 	Certification sans réserve	Comptes clôturés au 31 décembre 2011 2011 : 1ère consolidation
 Australie	IFRS adaptées Selon la <i>norme comptable australienne AASB1049</i> : norme de consolidation IAS 27 adaptée au secteur public australien (AASB127). Normes comptables IFRS adaptées au secteur public.	<ul style="list-style-type: none"> - Évaluation de la performance du secteur public - Aide à la définition des stratégies budgétaires - Évaluation de l'impact des politiques gouvernementales dans l'économie 	Certification sans réserve	Comptes clôturés au 30 juin 2011 1995/96 : 1ère consolidation




Annexe 1

benchmark comptes consolidés : principales conclusions

Pays	Norme et référentiel comptable	Objectifs	Certification	Date de clôture
 Nouvelle-Zélande	<p>GAAP + IFRS adaptées</p> <p>Consolidation selon la norme IAS 27 adaptée au secteur public néo-zélandais (NZ IAS).</p> <p>Selon le <i>Public Finance Act</i> : GAAP adaptées et normes comptables IFRS adaptées (NZ IFRS).</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Information relative aux activités gouvernementales - Aide à la prise de décision - Élément décisif du processus comptable - Justificatif de l'utilisation des ressources, des actifs et des passifs 	Certification sans réserve	Comptes clôturés au 30 juin 2011 1992/93 : 1ère consolidation
 Canada	<p>Normes comptables canadiennes pour le secteur public et le secteur privé</p> <p>Selon le <i>Manuel de l'institut des comptables agréés</i> : consolidation selon les normes comptables canadiennes pour le secteur public et le secteur privé.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Source importante d'information aux fins de la gouvernance - Étape de la reddition des comptes - Permet de constater l'évolution de l'état des finances du gouvernement 	Certification sans réserve	Comptes clôturés au 31 mars 2011 1995/96 : 1ère consolidation



Annexe 1

benchmark comptes consolidés : principales conclusions

Pays	Périmètre de consolidation / Exclusions	Procédure de consolidation	Harmonisation des référentiels comptables	Elimination des opérations intra-groupes
 Royaume-Uni	La loi GRAA* définit 2 critères non cumulatifs : - activité de nature publique <u>OU</u> - activité totalement ou partiellement financée par des fonds publics (1500 entités consolidées). 5 exclusions selon des critères additionnels à ceux pris en compte pour le périmètre pour environ 150 milliards de livres.	Combinaison ligne par ligne, addition de postes semblables.	Selon le <i>FreM</i> : normes IFRS réinterprétées (à l'exception des entités locales, des entreprises publiques, des organismes publics non - départementaux ou d'œuvres de bienfaisance qui utilisent le référentiel comptable UK GAAP ou assimilé).	<u>Fixation d'un seuil</u> : les transactions de moins d'un million de livres n'ont pas été éliminées car leur nombre aurait été trop important. <i>Objet d'une réserve du certificateur.</i>
 Canton de Genève	Le REEF* définit 2 critères cumulatifs : - contrôle sur l'entité (selon deux éléments cumulatifs) <u>ET</u> - prestations dans le cadre des politiques publiques (20 entités consolidées). Exclusion : entités dont la situation financière ou les indemnités versées par l'Etat sont inférieures à 100 millions de francs (exclusion particulière pour la BCGE).	Combinaison ligne par ligne, addition de postes semblables.	Entités soumises aux normes IPSAS et IFRS (pour les entreprises publiques) retraitent leurs données selon le REEF .	Les soldes, transactions, produits et charges entre entités sont intégralement éliminés (sans seuil).
 Australie	La norme AASB127 définit 2 critères non cumulatifs: - contrôle selon la norme IAS 27 <u>OU</u> - double critère : entité responsable devant le Gouvernement ET dans laquelle le Gouvernement a un intérêt résiduel dans les actifs et passifs nets (2700 entités consolidées). Double exclusion : Université Nationale / entités où la participation du gouvernement australien a peu d'influence.	Combinaison ligne par ligne, addition de postes semblables.	Harmonisation effectuée au niveau de la norme AASB 1049 entre les normes IFRS, la norme IAS 27 adaptée (AASB127) et les normes comptables australiennes (AAS et GFS).	Tous les soldes et les transactions significatifs entre entités contrôlées sont éliminés (sans seuil).

Annexe 1

benchmark comptes consolidés : principales conclusions

Pays	Périmètre de consolidation / Exclusions	Procédure de consolidation	Harmonisation des référentiels comptables	Élimination des opérations intra-groupes
 <i>Nouvelle-Zélande</i>	<p>La norme NZ IAS 27 définit le contrôle en référence aux 2 critères cumulatifs de la norme IPSAS 6:</p> <ul style="list-style-type: none"> - pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'entité consolidée, - afin d'obtenir des avantages de ses activités <p>Exclusion: entités locales et établissements d'enseignement supérieur.</p>	<p>Combinaison ligne par ligne addition de postes semblables.</p>	<p>Harmonisation selon le <i>Public Finance Act</i> entre les normes IFRS adaptées et les GAAP néo-zélandais (NZ GAAP).</p>	<p>Les soldes, transactions, produits et charges entre entités sont intégralement éliminés (sans seuil).</p>
 <i>Canada</i>	<p>Le <i>Manuel des comptes agréés</i> définit le contrôle en référence aux 2 critères cumulatifs de la norme IPSAS 6:</p> <ul style="list-style-type: none"> - <i>pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'entité consolidée,</i> - <i>afin d'obtenir des avantages de ses activités</i> <p><u>Exclusions</u> :le Régime de pension.</p>	<p>Combinaison ligne par ligne addition de postes semblables.</p>	<p>Harmonisation entre les GAAP canadiens et les normes comptables canadiennes pour le secteur public.</p>	<p>Les soldes, transactions, produits et charges entre entités sont intégralement éliminés (sans seuil).</p>