



Michel PRADA  
Président du Conseil  
de normalisation des comptes  
publics



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

## Les dix ans du Conseil de normalisation des comptes publics : enjeux et perspectives

**Mots-clés :** comptabilité publique - normalisation - CNOCP - IPSAS board - EPSAS  
- comptabilité générale - consolidation des comptes

Depuis 10 ans, le CNOCP est en charge de la normalisation comptable des entités publiques (État, établissements publics, collectivités territoriales, organismes de sécurité sociale). Au-delà des normes, il réfléchit à diverses questions relatives au système d'information comptable du secteur public dans son ensemble.

**C**réé en 2008 pour prendre en charge les questions de normalisation comptable relatives aux administrations publiques (héritées de l'ancien Conseil national de la comptabilité, devenu Autorité des normes comptables qui arrête les dispositions comptables applicables aux entreprises), le CNOCP s'intéresse aux comptes des administrations publiques « non marchandes » financées, pour l'essentiel, par prélèvements obligatoires : État, collectivités locales, organismes de sécurité sociale et leurs établissements rattachés. La démarche normalisatrice du CNOCP, qui mobilise près de 200 experts dans différents groupes de travail, s'inscrit

dans la logique de modernisation initiée par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF). Elle est fondée sur les principes de comptabilité d'exercice, et combine à la fois la référence aux normes applicables aux entreprises et la prise en compte des spécificités du secteur public. Le CNOCP émet des avis sur les projets de normes qui sont homologués par arrêté ministériel et, le cas échéant, interministériel. Le CNOCP participe également activement aux travaux internationaux sur la normalisation comptable du secteur public.

L'année 2020 marque les dix ans d'existence du CNOCP. Durant cette période, le CNOCP a

achevé le Recueil des normes comptables de l'État, élaboré le Recueil des normes comptables pour les établissements publics, publié le cadre conceptuel des comptes publics et engagé des travaux sur deux nouveaux recueils respectivement applicables aux entités publiques locales et aux organismes de sécurité sociale. Outre

ces activités domestiques, le CNOCP a été très engagé au plan international, qu'il s'agisse de normalisation internationale (les travaux de l'IPSAS Board<sup>1</sup>) ou européenne (le projet d'Eurostat relatif aux EPSAS<sup>2</sup>), ou encore de la coopération internationale.

### Textes de référence

Rapport Prada de juin 2008 sur la création d'un conseil de normalisation des comptes publics

Article 136 de la loi de finances pour 2002 modifié par l'article 115 de la loi de finances rectificative pour 2008 n°2008-1443 du 30 décembre 2008

Arrêté du 28 novembre 2016 relatif au Conseil de normalisation des comptes publics

### Présentation du Conseil

Le Conseil, installé le 7 septembre 2009, est en charge de la normalisation comptable de toutes les entités publiques exerçant une activité non marchande et financées majoritairement par des ressources publiques, et notamment des prélèvements obligatoires.

### Compétences du Conseil

Le Conseil est un organisme consultatif placé auprès du Ministre chargé du budget et des comptes publics. Le Conseil propose des dispositions nouvelles pour les entités publiques entrant dans son champ de compétence (État, établissements publics, collectivités locales, organismes de sécurité sociale), en rendant des avis auxquels les ministres concernés peuvent donner valeur réglementaire. Les avis du Conseil de normalisation des comptes publics sont publics. Il donne également un avis préalable sur les textes législatifs et réglementaires comportant des dispositions comptables applicables aux entités publiques. Le Conseil participe par ailleurs aux réflexions sur la normalisation comptable au niveau international, notamment en collaborant aux travaux menés par la Commission européenne sur les normes comptables du secteur public et en répondant aux consultations de l'IPSAS Board.

### Les instances du Conseil

Le Conseil est dirigé par un Président nommé par le Ministre chargé du budget et des comptes publics. Son Président actuel, Michel Prada, a été nommé le 28 juillet 2009. Il a été renouvelé dans cette fonction par un arrêté du Ministre de l'action et des comptes publics en date du 26 septembre 2018. Les attributions du Conseil sont exercées par un Collège composé du Président et de dix-huit membres, dont dix membres de droit et huit personnalités qualifiées. Le Président et le Collège sont assistés par un Comité consultatif d'orientation et par quatre commissions permanentes : « État et organismes dépendant de l'État », « Collectivités territoriales et établissements publics locaux », « Sécurité sociale et organismes assimilés » et « Normes comptables internationales ». Le Conseil de normalisation des comptes publics dispose d'un secrétariat général placé sous l'autorité du Président du Conseil. Le secrétariat général prépare les travaux du Conseil et en administre le fonctionnement. Il est dirigé par un Secrétaire général nommé par le Président. Marie-Pierre Calmel a été nommée Secrétaire générale le 18 novembre 2009.

## 1 Travaux accomplis et en cours

### 1.1 Le cadre conceptuel des comptes publics

Le CNOCP a publié en 2016 un cadre conceptuel des comptes publics. Ce document définit les concepts sous-jacents aux normes comp-

tables du secteur public. La France est le seul grand pays à s'être doté d'un tel document qui sert de référence pour les travaux du Conseil. Il est déjà une référence pour nos partenaires qui participent à l'élaboration de normes comptables pour la sphère publique, nos voisins européens notamment.

<sup>1</sup> IPSAS Board : International Public Sector Accounting Standards Board.

<sup>2</sup> EPSAS : European Public Sector Accounting Standards.

## 1.2 Le Recueil des normes comptables de l'État

Le Recueil des normes comptables de l'État est à ce jour globalement complet, après l'adoption d'avis aux enjeux importants (notamment sur la comptabilisation des interventions et transferts). Il comporte une vingtaine de normes, précédées chacune d'un exposé des motifs. Ce Recueil est intégré dans le corpus réglementaire par arrêté du Ministre des comptes publics. Une instruction comptable élaborée par la Direction générale des finances publiques (DGFIP) décline de façon opérationnelle les principes sous forme de plans de comptes et de schémas d'écritures.

## 1.3 Le Recueil des normes comptables pour les établissements publics

Un Recueil de normes comptables pour les établissements publics a été élaboré par le CNOCP suite à la publication du décret du 7 novembre 2012 sur la gestion budgétaire et comptable publique. Son format est similaire à celui de l'État. Il intègre les spécificités des établissements publics, parfois qualifiés « opérateurs de l'État ». Il comporte, également, une vingtaine de normes et revêt le statut d'arrêté du Ministre des comptes publics. Ce Recueil est globalement complet, les travaux se concentrant désormais sur des sujets techniques plus ponctuels. Ce Recueil est accompagné d'une instruction comptable commune (aux établissements publics) élaborée par les services de la DGFIP.

## 1.4 Le futur Recueil des normes comptables pour les organismes de sécurité sociale

À la demande de la Direction de la sécurité sociale, des travaux ont démarré au CNOCP en 2017 pour élaborer un Recueil de normes comptables qui viendrait se substituer au Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS) fondé principalement sur des règles de nomenclature comptable et non sur des principes de comptabilité générale. Les travaux des groupes de travail ont été menés depuis cette date à un rythme soutenu. Les instances du Conseil de normalisation des comptes publics ont ainsi validé onze projets de norme, sur des sujets assez différents, témoignant de la diversité et parfois de la complexité des réflexions menées.

Le CNOCP envisage la publication de ce Recueil en 2021. Il devrait être intégré dans le corpus réglementaire par arrêté, conformément à ce qui a

déjà été évoqué avec la Direction de la sécurité sociale.

## 1.5 Le futur Recueil des normes comptables pour les entités publiques locales

Alors que les entités du secteur local ont été les premières entités publiques à adopter les règles de comptabilité générale, le système budgétaire et comptable des collectivités territoriales est un ensemble très complexe de règles qui empruntent à la fois aux principes budgétaires et à ceux de la comptabilité générale (système dit « moniste »). Fondé sur une règle incontournable d'équilibre du budget, il permet certes de présenter un corps de règles uniques et de produire un résultat unique, mais il revêt un caractère « hybride » qui présente l'inconvénient d'autoriser ou de nécessiter de nombreuses dérogations aux règles de la comptabilité générale, et partant, de ne pas pleinement satisfaire au principe de l'image fidèle. Le monisme, imposant l'identité du résultat budgétaire (établi, en général, en trésorerie) et du résultat comptable (qui enregistre les engagements et certaines opérations « d'ordre ») ne permet pas de traiter convenablement la comptabilité générale (enregistrement, notamment, des provisions et des amortissements).

Le CNOCP a lancé des travaux sur le futur recueil de normes comptables du secteur public local, en coopération étroite avec toutes les parties prenantes. Depuis 2017, une vingtaine de normes comptables ont été élaborées et ont été mises en ligne, pour information et sans date d'application, sur le site internet du CNOCP.

Le CNOCP envisage de publier une première version du Recueil en 2021, et proposera aux ministres compétents de lui donner un statut réglementaire, identique à celui du Recueil des normes comptables de l'État et du Recueil de normes comptables pour les établissements publics. Dans le cadre de la future certification des comptes des collectivités prévue par la loi NOTRé<sup>3</sup>, le certificateur motivera son opinion sur les comptes sur le fondement d'un référentiel comptable dont les principes seront donc donnés par ce Recueil.

## 1.6 La normalisation comptable internationale de l'IPSAS Board

En tant que normalisateur comptable du secteur public, le CNOCP participe aux travaux de normalisation comptable internationale de la sphère publique, travaux conduits par l'IPSAS Board<sup>4</sup>,

<sup>3</sup> Loi n° 2015-991 du 7 août 2015 portant nouvelle organisation territoriale de la République, dite loi NOTRé.

<sup>4</sup> IPSAS Board : International Public Sector Accounting Standards Board.

comité créé par l'organisation internationale de la profession comptable (l'IFAC<sup>5</sup>), et au sein duquel la France est représentée (un magistrat de la Cour des comptes est membre du Board, le CNOCP est membre du Comité consultatif d'orientation). Si, il y a quelques années, il pouvait être reproché à l'IPSAS Board - normalisateur comptable international « auto-proclamé » - un défaut de légitimité, cette faiblesse a été minimisée par l'intervention des organisations internationales (FMI, Banque Mondiale et OCDE) qui ont réformé son système de gouvernance. Par ailleurs, certaine méconnaissance des spécificités publiques, reprochée initialement à l'IPSAS Board, très influencé par l'idéologie des experts anglo-saxons tendant à assimiler les entités publiques non marchandes à des entreprises, tend progressivement à s'atténuer avec l'expertise de ses membres qui s'accroît grâce à une présence accrue de professionnels issus du secteur public.

Dans le cadre de sa participation active au processus de normalisation comptable internationale, le CNOCP répond systématiquement aux consultations de l'IPSAS Board en insistant sur la spécificité de la gestion publique.

Ces sujets internationaux font par ailleurs l'objet de discussions avec les représentants des pays de l'OCDE présents au Symposium annuel sur les comptes publics<sup>6</sup> présidé par Michel Prada depuis maintenant dix ans.

### 1.7 La normalisation comptable européenne du secteur public ou « projet EPSAS<sup>7</sup> »

Le 6 mars 2013, la Commission européenne a publié un rapport au Conseil et au Parlement intitulé « Vers l'application de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les États membres » dans le cadre de l'évaluation prévue à l'article 16-3 de la directive 2011/85/UE du Conseil du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres. Ce rapport, influencé par les ef-

fets de la crise des finances publiques grecques, mettait en exergue les apports de la comptabilité générale et envisageait une éventuelle transition vers des normes comptables européennes harmonisées fondées sur les droits constatés (dites « normes EPSAS ») pour les administrations publiques des États membres. Ce rapport initial mentionnait les principales questions à traiter pour que l'Union puisse décider, en toute connaissance de cause, des suites à lui donner.

En 2012, lors de la préparation du rapport par Eurostat, office statistique de la Commission en charge de ce projet, puis en 2013 aux prémices du « projet EPSAS », la Commission européenne avait été informée d'un soutien de principe de la France à l'harmonisation de la comptabilité en droits constatés pour les entités publiques des États membres. La comptabilité générale en droits constatés permet, en effet, de rendre compte de manière fiable et exhaustive de la situation des finances publiques et donne une base plus sûre aux données utilisées à des fins statistiques et de comptabilité nationale.

Depuis 2013, Eurostat a pris différentes initiatives et organisé des travaux auxquels des représentants français ont participé activement, sans cependant que leurs propositions ou leurs inquiétudes soient toujours pleinement prises en compte.

Le projet est aujourd'hui, après sept années de discussions et d'études, confronté à plusieurs difficultés : certains pays contestent le principe du passage obligatoire à la comptabilité d'exercice et considèrent que le projet n'a pas de solide base juridique ; d'autres pays sont réservés quant à l'influence, à leur avis excessive, des cabinets anglo-saxons, et à l'alignement éventuellement inconditionnel aux normes « IPSAS » ; beaucoup sont, enfin, réservés quant à la volonté d'Eurostat, sans doute prométhéenne à ce stade, d'imposer une norme de consolidation des comptes publics dont la mise en œuvre serait, à la fois, problématique et coûteuse.

## 2 Perspectives d'activité et questions nouvelles

Par-delà la maintenance des normes et l'achèvement des travaux en cours, le CNOCP est confronté à de nouvelles questions dont certaines découlent de sa mission et d'autres d'une réflexion sur le système d'information comptable du secteur public dans son ensemble.

### 2.1 Les textes relatifs au CNOCP prévoient, en premier lieu, qu'il doit examiner la cohérence entre les comptabilités générale, budgétaire et nationale

Cette problématique n'est guère difficile conceptuellement s'agissant de l'État et de ses opéra-

<sup>5</sup> IFAC : International Federation of Accountants.

<sup>6</sup> Annual OECD Meeting of Senior Financial Management and Reporting Officials Symposium.

<sup>7</sup> EPSAS : European Public Sector Accounting Standards.

teurs dont les comptabilités budgétaires et générales sont indépendantes, mais susceptibles de rapprochement (comme le montre le rapport sur le Compte général de l'État).

Elle est, en revanche, délicate pour les collectivités locales et pour la sécurité sociale.

Si les travaux relatifs au secteur local ont bien avancé depuis 2017, le CNOCP reste néanmoins confronté à des difficultés liées au particularisme de son système budgétaire-comptable. Initialement, le CNOCP s'était fixé pour objectif de réfléchir à des solutions s'inscrivant dans le respect des principes comptables pour ne pas affecter le sens donné à la comptabilité patrimoniale, en engageant des études sur l'opportunité d'un mécanisme de neutralisation budgétaire utilisé pour éviter les conséquences, notamment en termes de levée de l'impôt, de certaines opérations comptables (amortissements, provisions, par exemple). Toutefois, les nombreux blocages juridiques et la complexité intrinsèque des sujets ne permettent pas de faire évoluer de façon satisfaisante le système pour promouvoir des principes comptables permettant de publier des comptes plus fiables.

Le problème de la sécurité sociale est d'une autre nature et découle de l'organisation institutionnelle de ce secteur qui ne permet pas d'identifier clairement les entités comptables porteuses des engagements à terme (obligations ou engagement potentiels) et responsables de l'information à communiquer en annexe des états financiers. Même si les données sont accessibles de manière « extra-comptable », il existe aujourd'hui un vide entre la loi de financement de la sécurité sociale (le « budget ») et la comptabilité des organismes. Il s'agit là d'un sujet très difficile qui soulève la question de la responsabilité des différents acteurs, et notamment des organismes de sécurité sociale, au regard de la soutenabilité des dispositifs de prestations sociales définies par le législateur (maladie, retraites, etc.). Le rôle des certificateurs (Cour des comptes, commissaires aux comptes) au regard des données susceptibles d'être publiées est également un sujet de débat. Par ailleurs, la nature des informations utiles à l'analyse de la soutenabilité des politiques publiques devra faire l'objet de réflexions en y associant les divers représentants de la sécurité sociale, la question des retraites ayant été, à ce stade, mise de côté car liée à la réforme en cours.

## 2.2 La réflexion sur la consolidation des comptes du secteur public

Le CNOCP a engagé une réflexion sur la problématique de consolidation des comptes des

entités publiques dans une perspective managériale, l'approche « macroéconomique » étant traitée en comptabilité nationale (par l'agrégation des ODAC<sup>8</sup>, des ASSO<sup>9</sup>, et des APUL<sup>10</sup>). La généralisation de la tenue de comptabilités générales par toutes les entités du secteur public non marchand, selon des normes analogues, ouvre la perspective de possibilités nouvelles de regroupements de comptes permettant d'éclairer la gestion publique. Les organisations internationales (Commission européenne, OCDE, FMI) portent une attention croissante à cette problématique, sans toujours prendre en compte les données institutionnelles qui peuvent présider à la nature de ces regroupements. L'objectif serait ici de fournir aux responsables des entités concernées des comptes consolidés leur permettant de mieux maîtriser la gestion des entités dont ils sont responsables.

Dans la sphère privée, les normes relatives à la consolidation des comptes sont fondées sur le critère central du contrôle capitalistique, dont la propriété actionnariale constitue le principal indice. Dans la sphère publique, cette approche patrimoniale est moins évidente et le contrôle est lui-même de nature plus politique.

Aussi le CNOCP a-t-il décidé d'engager des réflexions sur la consolidation de l'État et de ses opérateurs, afin d'en évaluer la faisabilité, l'utilité et le coût.

## 2.3 L'usage spécifique de l'annexe aux comptes pour traiter la comptabilisation des engagements potentiels et le rapprochement budgétaire-comptable

À la différence des entreprises, les organismes publics sont porteurs d'engagements potentiels d'une nature spécifique car ne découlant pas d'un contrat explicite mais d'une décision souveraine dont l'éventuelle réversibilité est incertaine. Le CNOCP a été très tôt confronté à cette problématique et a identifié une méthodologie permettant de traiter le problème de l'identification, de la valorisation et de la comptabilisation de ces engagements potentiels.

Sa démarche consiste à distinguer les obligations constituées, inscrite au bilan, les engagements potentiels, mentionnés en annexe aux comptes et les prévisions statistiques de soutenabilité, hors champ de la comptabilité.

L'annexe devient alors un document d'information dont le contenu est infiniment plus riche que celui de l'annexe définie par le code de commerce pour les entreprises.

<sup>8</sup> ODAC : organismes divers d'administration centrale.

<sup>9</sup> ASSO : administrations de sécurité sociale.

<sup>10</sup> APUL : administrations publiques locales.

Elle peut, en outre, être utilisée pour traiter le problème du rapprochement entre comptabilité budgétaire et comptabilité générale, comme c'est déjà le cas pour le Compte général et le budget de l'État. Ce rapprochement est à la fois nécessaire et spécifique à la gestion publique, compte tenu de l'éminence de l'acte budgétaire qui ne se retrouve pas dans la gestion privée.

Indépendamment des problèmes conceptuels que le CNOCP a vocation à traiter en ces domaines, l'usage souhaité et spécifique de l'annexe se heurte à un problème juridique lié à l'intervention des commissaires aux comptes dans la certification des comptes de certaines entités publiques, établissements publics ou collectivités locales.

Alors qu'ils émettent une opinion sur les comptes au regard du référentiel comptable élaboré par le CNOCP qui tient compte des spécificités de secteur public, les commissaires aux comptes exercent leurs diligences sous l'empire des dispositions législatives du code de commerce<sup>11</sup> qui définit leur mission de certification sur la base de concepts historiquement liés aux entreprises privées et mal adaptés au secteur public. Or les règles applicables aux entreprises prévoient que l'annexe aux comptes doit être auditée comme les comptes eux-mêmes<sup>12</sup>. Dès lors, les commissaires aux comptes, prenant appui sur la définition de leur mission et de leur responsabilité par le code de commerce, considèrent que leurs

contrôles s'étendent aux données de comptabilité budgétaire et aux engagements potentiels, dès lors qu'ils figurent en annexe. Cette situation a conduit certains d'entre eux à émettre, dans le cadre de leur mission de certification de comptes, des réserves sur les comptes des entités auditées.

Il convient de s'interroger sur les solutions envisageables pour faire évoluer les diligences requises des commissaires aux comptes en matière de certification des entités publiques, sauf à accepter un élargissement de leur mission dont le coût serait sans doute très élevé et l'utilité relative compte tenu de l'intervention du comptable public et du juge des comptes dans le contrôle de l'exécution du budget. Cette évolution semble aujourd'hui d'autant plus nécessaire que pourraient apparaître d'autres points de blocage, sur divers thèmes, dans le cadre des travaux normatifs en cours.

Pour conclure, les travaux du CNOCP le conduisent aujourd'hui, par-delà l'élaboration de la norme de comptabilité générale, à s'interroger sur une problématique plus vaste, relative au système d'information sur la gestion financière publique.

Cette évolution n'a d'ailleurs rien d'original : on observe, dans le secteur privé, l'émergence de questions analogues qui soulèvent les mêmes difficultés conceptuelles et organisationnelles. ■

## Référence

Site du Conseil : <https://www.economie.gouv.fr/cnocp>

Rapport d'activité 2019

Programme de travail 2019-2020

La lettre du CNOCP

Contact : CNOCP, 139 rue de Bercy, 75572, Paris Cedex 12

[webmestre-cnocp@finances.gouv.fr](mailto:webmestre-cnocp@finances.gouv.fr)

<sup>11</sup> L'article L.823-9 du code de commerce prévoit que les commissaires aux comptes certifient des comptes annuels (le cas échéant des comptes consolidés). Ces derniers sont définis par l'article L.123-12 dudit code : « Les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe qui forment un tout indissociable ».

<sup>12</sup> L'annexe a été introduite dans les comptes annuels des entreprises par la loi n° 83-353 du 30 avril 1983 relative à la mise en harmonie des obligations comptables des commerçants et de certaines sociétés avec la IV<sup>ème</sup> directive adoptée par le conseil des communautés européennes le 25 juillet 1978.