

Actualité comptable

Numéro 9 Année 30 semaines du 22 et 29 avril 2013

Publication bimensuelle, ne paraît pas les semaines 27 à 31 Bureau de dépôt Antwerpen X P2A9365

contenu

Comptabilité

Vers l'adoption de normes comptables harmonisées pour toutes les entités publiques des 27 États membres de l'UE

1

Comptabilité

Vers l'adoption de normes comptables harmonisées pour toutes les entités publiques des 27 États membres de l'UE

GHYSELS Raymond, Licencié en droit, Expert-comptable & Conseil fiscal, Chargé d'enseignement à la Solvay Brussels School of economics & management, Centre de comptabilité et contrôle de gestion, Université libre de Bruxelles

1. Introduction

Ça bouge fort dans le domaine des comptabilités et des comptes annuels des entités du secteur public au sein de l'Union européenne (UE) !

Rappelons brièvement les choses. La crise des dettes souveraines pousse l'UE à adopter des règles de meilleure gouvernance publique, indépendamment de toutes celles qui ont déjà été prises dans le cadre du *New public management* depuis plus de 25 ans¹. Pour le 31 décembre dernier, la Commission européenne, en réalité Eurostat², devait procéder à une évaluation de l'adéquation, pour les 27 États membres, des normes comptables internationales pour le secteur public (IPSAS)³. Cette évaluation s'inscrivait dans le «*Six-Pack*», paquet législatif adopté le 8 novembre 2011, composé de six textes, qui marque un renforcement historique de la gouvernance économique-financière dans l'UE⁴. Eurostat a publié son rapport d'éva-

¹ Jean Hindriks, *Au-delà de Copernic : de la confusion au consensus*, Itinera Institute, Bruxelles, 2008. Préface de Marc De Vos, en exergue: «Mankind makes a poorer performance of government than of almost any other human activity», Barbara Tuchman; Cf. http://www.itinerainstitute.org/upl/1/default/doc/Itinera_FR_LR%281%29.pdf.

² Eurostat est l'entité, basée à Luxembourg, dépendant de la Commission de Bruxelles, en charge de l'élaboration, de la production et de la diffusion des statistiques européennes, notamment comptables et financières. À cette fin, elle entreprend de recueillir et d'agréger les informations nécessaires à l'élaboration des statistiques européennes et d'élaborer et de promouvoir des normes, méthodes et procédures à cet effet. En outre, Eurostat s'est vu assigner des tâches spécifiques par le règlement (CE) n° 479/2009 du Conseil du 25 mai 2009 relatif à l'application du protocole sur la procédure concernant les déficits excessifs (PDE) annexé au traité instituant la Communauté européenne.

³ Cf. art. 16, § 3 de la directive 2011/85/UE du conseil du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres, JOUE, L 306/41, 23 novembre 2011.

⁴ Cf. <http://www.europaforum.public.lu/fr/dossiers-thematiques/2011/six-pack/index.html>. Le Six-Pack, entré en vigueur le 13 décembre 2011, est composé de cinq règlements et une directive : 1. Règlement (UE) n° 1173/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2011 sur la mise en œuvre efficace de la surveillance budgétaire dans la zone euro (JO L 306 du 23.11.2011, p. 1), 2. Règlement (UE) n° 1174/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2011 établissant des mesures d'exécution en vue de remédier aux déséquilibres macroéconomiques excessifs dans la zone euro (JO L 306 du 23.11.2011, p. 8), 3. Règlement (UE) n° 1175/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2011 modifiant le règlement (CE) n° 1466/97 du Conseil relatif au renforcement de la surveillance des positions budgétaires ainsi que de la surveillance et de la coordination des politiques économiques (JO L 306 du 23.11.2011, p. 12), 4. Règlement (UE) n° 1176/2011 du Parlement européen et du Conseil du 16 novembre 2011 sur la prévention et la correction des déséquilibres macroéconomiques (JO L 306 du 23.11.2011, p. 25), 5. Règlement (UE) n° 1177/2011 du Conseil du 8 novembre 2011 modifiant le règlement (CE) n° 1467/97 visant à accélérer et à clarifier la mise en œuvre de la procédure concernant les déficits excessifs (JO L 306 du 23.11.2011, p. 33) et 6. Directive 2011/85/UE du Conseil du 8 novembre 2011 sur les exigences applicables aux cadres budgétaires des États membres (JO L 306 du 23.11.2011, p. 41).

luation, le 18 décembre dernier¹. L'analyse de ce rapport a été faite, tout récemment, dans une autre publication des Éditions Kluwer².

Le sixième texte du «Six-Pack» est constitué par la directive 2011/85/UE du Conseil, dont référence en note de bas de page. L'article 3.1 de cette directive dispose rien de moins que : «*En ce qui concerne les systèmes nationaux de comptabilité publique, les États membres disposent de systèmes de comptabilité publique couvrant de manière exhaustive et cohérente tous les sous-secteurs des administrations publiques et contenant les informations nécessaires à la production de données fondées sur les droits constatés en vue de la préparation de données établies sur la base des normes du SEC95. Ces systèmes de comptabilité publique sont soumis à un contrôle interne et à un audit indépendant*». Le concept de «droits constatés» sera développé infra.

Mais, il y a plus ; la même directive, en son article 3.2, prévoit un système de publicité légale de leurs comptes basé sur le SEC95 :

«*Les États membres assurent la publication régulière, et en temps utile, de données budgétaires afférentes à tous les sous-secteurs des administrations publiques au sens du règlement (CE) n° 2223/96. Ils publient notamment:*

a) des données budgétaires établies sur la base de la comptabilité de caisse (ou, si ces données ne sont pas disponibles, les chiffres équivalents provenant de la comptabilité publique), selon les périodicités suivantes:

- *mensuellement, avant la fin du mois suivant, pour les sous-secteurs de l'administration centrale, des administrations d'États fédérés et de la sécurité sociale ; et*
- *tous les trois mois, avant la fin du trimestre suivant, pour le sous-secteur des administrations locales;*

b) un tableau de correspondance détaillé, indiquant la méthode utilisée pour effectuer la transition entre les données établies sur la base de la comptabilité de caisse (ou, si ces données ne sont pas disponibles, les chiffres équivalents provenant de la comptabilité publique) et les données établies sur la base des normes du SEC95».

Le règlement (CE) n° 2223/96 du 25 juin 1996 est relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux, en abrégé SEC95. Les «données établies sur la base des normes du SEC95» sont celles comptabilisées sur la base du principe des droits constatés.

La Commission européenne, à son tour, publie, le 6 mars 2013, un rapport adressé au Conseil et au Parlement européens, intitulé «*Vers l'application de normes comptables harmonisées pour le secteur public dans les États membres ; L'adéquation des IPSAS pour les États membres*»³. Ce rapport s'inscrit dans la suite de la directive 2011/85/UE précitée qui :

1. fixe les règles concernant les cadres budgétaires des États membres qui sont nécessaires pour garantir le respect de l'obligation, visée à l'article 126 du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE)⁴, d'*éviter les déficits publics excessifs (excessive deficit procedure)*⁵ ; et
2. exige des États membres qu'ils «*disposent de systèmes de comptabilité publique couvrant de manière exhaustive et cohérente tous les sous-secteurs des administrations publiques et contenant les informations nécessaires à la production de données*

¹ *Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States.*

² «*Concept et application des IPSAS (2e partie – Application)*», Raymond Ghysels, *Comptabilité et Fiscalité pratiques*, 2013/2, p. 20 à 22.

³ SWD (2013) 57 final.

⁴ Art. 126, § 2, al. 1^{er}, TFUE et protocole n° 12 PDE : «*La Commission surveille l'évolution de la situation budgétaire et du montant de la dette publique dans les États membres en vue de déceler les erreurs manifestes. Elle examine notamment si la discipline budgétaire a été respectée, et ce sur la base des deux critères ci-après: a) si le rapport entre le déficit public prévu ou effectif et le produit intérieur brut dépasse une valeur de référence (ici 3%), à moins: - que le rapport n'ait diminué de manière substantielle et constante et atteint un niveau proche de la valeur de référence, - ou que le dépassement de la valeur de référence ne soit qu'exceptionnel et temporaire et que ledit rapport ne reste proche de la valeur de référence; b) si le rapport entre la dette publique et le produit intérieur brut dépasse une valeur de référence (ici 60%), à moins que ce rapport ne diminue suffisamment et ne s'approche de la valeur de référence à un rythme satisfaisant*».

⁵ Cf. http://europa.eu/legislation_summaries/economic_and_monetary_affairs/stability_and_growth_pact/125020_en.htm.

*fondées sur les **droits constatés** en vue de la préparation de données établies sur la base des normes du SEC95»¹.*

Déjà, le 15 avril 2011, la Commission avait fait une communication au Parlement et au Conseil européens, intitulée «*Vers une gestion solide de la qualité pour les statistiques européennes*»² qui constatait le **manque de cohérence** entre les comptes primaires des entités du secteur public européen et les données fondées sur les droits constatés conformément au système européen des comptes nationaux et régionaux (SEC95). C'est pourquoi Eurostat souhaite promouvoir un **système de normes comptables harmonisées et fondées sur les droits constatés**, en cohérence avec le SEC95, *pour toutes les entités du secteur public européen*.

Les IPSAS constituent actuellement l'unique ensemble de normes comptables pour le secteur public reconnu au niveau international. Cet ensemble est partiellement inspiré des normes internationales d'information financière (IFRS), déjà utilisées par le secteur privé. Les IPSAS comprennent actuellement 32 normes comptables fondées sur les droits constatés, ainsi qu'une norme fondée sur les *cash in* et *cash out*.

2. Harmonisation des normes comptables européennes fondées sur les droits constatés

La comptabilité du secteur public en droits constatés³ emporte l'enregistrement des opérations, non pas au moment du règlement en espèces (encaissement et décaissement), mais au moment où la valeur économique est créée, transformée ou éteinte ou encore où une créance ou une obligation est transformée ou s'éteint. La comptabilité de caisse enregistre une transaction uniquement, lorsque le règlement est effectué (encaissement, *cash in* ou décaissement, *cash out*). D'un point de vue économique, la comptabilité en droits constatés est évidemment plus pertinente et beaucoup plus riche en informations significatives que la comptabilité de caisse; c'est bien pour cette raison que le cadre comptable utilisé actuellement pour le contrôle budgétaire dans l'UE, le SEC 95, est fondé sur les droits constatés. Par ailleurs, le recours à la comptabilité en droits constatés dans le secteur public est nécessaire pour **éviter certaines formes de manipulation qu'autorise trop facilement la comptabilité de caisse**. En effet, il suffit que les paiements soient avancés ou différés, par rapport à une date de clôture, pour être enregistrés dans l'exercice à clôturer ou dans l'exercice suivant et pour **tromper** ainsi le lecteur. La Commission renchérit en affirmant que «*Les événements récents, en particulier les conséquences de la communication de données financières inexactes par plusieurs États membres, ont démontré que le système des statistiques budgétaires n'a pas suffisamment réduit le risque que des données [notamment comptables] de qualité médiocre soient notifiées à Eurostat*»⁴!

Pour obtenir des informations comptables de qualité sur le déficit et la dette sur la base des droits constatés au niveau macro-comptable, il faut évidemment disposer, au niveau micro-comptable, de données comptables primaires, par les entités publiques, qui soient de qualité, cohérentes et comparables. Malheureusement, le domaine de la micro-comptabilité publique connaît des variantes si nombreuses entre États membres, que les comparaisons à l'intérieur de l'UE et entre États membres s'avèrent difficiles. La démarche actuelle de réconciliation de données comptables microéconomiques du secteur public qui ne sont pas harmonisées, pour les besoins de la procédure concernant les déficits excessifs, a donc atteint ses limites. L'implémentation de systèmes harmonisés de comptabilité au niveau microéconomique

¹ Rapport précité de la Commission du 6 mars 2013, p. 2. Cf. art. 3 de la directive 2011/85/UE précitée. COM (2011) 211 final.

² En anglais, «*public sector accruals-based accounting standards*» et, en néerlandais, «*overheidsboekhouding op transactiebasis*». On rappelle qu'en droit comptable public belge les droits constatés sont définis comme suit par la loi du 22 mai 2003 portant organisation du budget et de la comptabilité de l'État fédéral : Art. 7. «*Toute opération est rattachée à l'exercice comptable ou à l'année budgétaire durant lesquels elle a lieu. Par ailleurs, pour appartenir à un exercice comptable ou à une année budgétaire, les droits doivent avoir été constatés durant ceux-ci ...*». Art. 8. «*Un droit est constaté quand les conditions suivantes sont remplies: 1° son montant est déterminé de manière exacte; 2° l'identité du débiteur ou du créancier est déterminable; 3° l'obligation de payer existe; 4° une pièce justificative est en possession du service concerné. ...le Roi détermine les modalités de la constatation des droits*». Art. 9. «*Les droits constatés au profit des services s'éteignent par leur paiement, leur annulation ou leur prescription*».

⁴ Rapport précité de la Commission du 6 mars 2013, p. 5.

pour toutes administrations publiques, dans tous les États membres de l'UE, combinée aux procédures de contrôle interne et aux certifications par des audits externes, semble le seul moyen efficace d'établir des données sur le déficit et la dette sur la base des droits constatés, qui répondent aux normes de qualité les plus élevées ; «il s'agit là d'une des idées clés sous-tendant la directive 2011/85/UE»¹.

Le concept de droits constatés doit être complété par celui de comptabilité d'exercice, innové par Eric Louis Kohler², qui «se définit ... en partant, ... de la notion de rattachement des produits et des charges à l'exercice qui les a vu naître»³. «Ce sont donc non seulement les opérations de fin d'exercice, comme les amortissements, les réductions de valeur, les provisions, mais aussi les opérations de régularisation et de variations de stocks (qui toutes n'ont pas de correspondance en comptabilité budgétaire) qui entrent dans le concept de ces deux expressions «accrual principle» et «accrual basis of accounting». L'ensemble de ces éléments sont donc cohérents avec les principes comptables généraux de spécificité des exercices et de rattachement du fait générateur d'une opération comptable à un exercice déterminé. C'est donc là une caractéristique essentielle de la comptabilité d'exercice (*accrual basis of accounting*) par opposition à la comptabilité de caisse (*cash basis of accounting*). Dès lors, l'expression «comptabilité d'exercice» est préférée à celle de «comptabilité générale», de «comptabilité patrimoniale» ou de «comptabilité d'engagements»⁴.

3. Indispensable harmonisation comptable

Sachant que «l'établissement des statistiques se fait dans le respect de l'impartialité, de la fiabilité, de l'objectivité, de l'indépendance scientifique, de l'efficacité au regard du coût et de la confidentialité des informations statistiques»⁵, il est clair que les données statistiques requises seraient *considérablement améliorées, si toutes les entités publiques appliquaient des normes comptables harmonisées*. Cela permettrait d'utiliser des tableaux de correspondance communs pour transformer les comptes (microéconomiques) des entités individuelles en comptes (macroéconomiques) des États conformes au SEC95.

À l'instar des sociétés commerciales ou à forme commerciale qui ont des devoirs de divulgation vis-à-vis de leurs actionnaires et d'autres participants sur le marché des actions ou des obligations, les administrations publiques ont une obligation d'intérêt public à l'égard des citoyens et des contribuables ou des bailleurs de fonds sur les marchés internationaux (détenteurs de titres de la dette publique et investisseurs potentiels). Cette obligation est celle de fournir des informations comptables honnêtes, régulières, fiables et comparables sur leurs performances (compte de résultats) et leur situation financière (bilan). À cela s'ajoute la nécessité d'assurer un niveau minimum de comparabilité sur le plan international, d'autant plus que, sur un *marché financier mondialisé*, les *titres des dettes publiques se concurrencent mutuellement*, ce qui plaide en faveur d'un système reposant sur des normes générales, applicables au secteur public, reconnues dans le monde entier⁶.

4. Balance entre le coût d'investissement et la diminution récurrente des charges bureaucratiques futures résultant de l'harmonisation comptable publique européenne

D'une part, le rapport précité de la Commission du 6 mars 2013 estime qu'il n'est possible d'avancer que des estimations approximatives du coût d'implémentation qu'auront à supporter les États membres, mais qu'il risque d'être relativement élevé⁷. Le rapport poursuit en indiquant que ce coût du passage d'une comptabilité

¹ Rapport précité de la Commission du 6 mars 2013, p. 5 et 6.

² Eric L. Kohler (1892-1976), *A Dictionary for Accountants*, 5^e édition, Englewood Cliffs (N.J.), Prentice-Hall, Inc., 1975, p. 16.

³ Ordre des comptables agréés du Québec, Cf. http://ocaq.qc.ca/terminologie/affichage_bulletin.asp?ID=157.

⁴ «Concept et application des IPSAS (1^{ère} partie – Concept)», Raymond Ghysels, *Comptabilité et Fiscalité pratique*, 2013/1, p. 19.

⁵ Art. 338, § 2, TFUE.

⁶ Rapport précité de la Commission du 6 mars 2013, p. 6. Cf. également E. De Prest, B. Eugène et I. Van Meensel, «Les stratégies et les mesures d'assainissement des finances publiques», pp. 43 à 64 (*Revue économique de la Banque nationale de Belgique*, 2010) et *Council of the European Union (2010a), Council opinion on the updated stability programme of Belgium, 2009-2012, Official Journal of the European Union, C143/01, June 2*.

⁷ Rapport précité de la Commission du 6 mars 2013, p. 8.

de caisse à une comptabilité en droits constatés pour un pays européen de taille moyenne pourrait atteindre 50 millions d'euros, pour la seule administration centrale. Le malheur est que les contrôles budgétaires à répétition auxquels le gouvernement se livre, annuellement au moins, ne constituent qu'un plan d'action à... un an ! Et l'absence d'informations fiables d'une comptabilité d'exercice et d'états financiers complets prive ce gouvernement de certains outils d'analyse financière le condamnant au cycle de l'absurde digne du mythe de Sisyphe.

D'autre part, le rapport attire l'attention sur le fait que «*la diminution de la bureaucratie et des coûts qu'induirait une harmonisation des innombrables normes, plans et procédures comptables et systèmes informatiques, sans oublier les normes et pratiques d'audit, qui coexistent souvent, même à l'intérieur d'un sous-secteur de l'administration publique d'un même État, compenserait largement, à moyen et long terme, l'investissement envisagé pour une telle harmonisation*»¹. Mais, il y a plus : en regard du coût prévisible, les avantages à attendre, en particulier d'une meilleure gouvernance, d'une responsabilisation accrue des mandataires politiques, d'une gestion améliorée du secteur public, des obligations redditionnelles en matière de comptes annuels généraux et budgétaires et de la transparence nécessaire au bon fonctionnement des marchés, conduiront vraisemblablement à une diminution des rendements exigés par les détenteurs de titres publics, certes difficilement mesurable. Cette diminution des rendements conduirait évidemment les entités publiques à bénéficier d'une diminution des charges d'intérêts sur leurs emprunts, spécialement si ces entités devaient, à l'avenir, emprunter sur un marché mondial et non plus national, ni *a fortiori* régional ou local ; mais pour cela, il faut évidemment que les bailleurs de fonds étrangers connaissent et aient confiance dans le référentiel comptable utilisé par l'entité ; hors, il n'existe qu'un seul référentiel comptable public internationalement connu et reconnu, les IPSAS.

Subsidiairement, on serait bien inspiré de suivre l'exemple de nos confrères canadiens en matière de *cadre redditionnel des comptes du secteur public*² et de la publicité qui s'y attache ; de même, il serait utile de se remémorer l'article 15 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789 qui dispose que : «*La société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration*», disposition dont l'application n'a jamais été vraiment pratiquée avec un immense succès en Belgique.

5. Normes comptables harmonisées pour le secteur public européen

5.1. Des IPSAS (International public sector accounting standards)...

Le rapport précité de la Commission du 6 mars 2013 affirme, à bon droit, que «*les IPSAS sont les seules normes comptables pour le secteur public actuellement reconnues sur le plan international. Elles reposent sur l'idée selon laquelle une gestion moderne du secteur public, conforme aux principes d'économie, d'efficacité et d'efficience, dépend de systèmes d'information de gestion capables de fournir des informations rapides, précises et fiables sur la situation et les performances économiques et financières d'un État, comme ce serait le cas pour tout autre type d'entité économique*»³.

Au niveau des normes nationales individuelles des 27 États membres, 15 d'entre eux établissent déjà un lien avec les IPSAS⁴. La conclusion générale qui se dégage

¹ Rapport précité de la Commission du 6 mars 2013, p. 8.

² Le cadre redditionnel est un ensemble d'obligations légales ou réglementaires relatives à la comptabilité d'exercice intégrale pour l'établissement des documents relatifs aux budgets et aux comptes annuels publics. Il recommande des orientations et offre des observations visant à alimenter les débats et à élargir le bassin des connaissances susceptibles d'améliorer le processus budgétaire axé sur la comptabilité d'exercice, et ce, *pour tous les gouvernements* au Canada. Cf. Comptables agréés du Canada, <http://www.icca.ca/publications/list-of-publications/item61080.aspx> ; Cf. La modernisation de la reddition de comptes dans le secteur public canadien, <http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/docs/20021209cf.pdf>.

³ Rapport précité de la Commission du 6 mars 2013, p. 8 et 9. On consultera aussi l'autre rapport du 6 mars 2013 (COMMISSION STAFF WORKING DOCUMENT) : «*Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States, The suitability of IPSAS for the Member States {COM(2013) 114 final}*».

⁴ Sur la comparaison des normes comptables du secteur public, on consultera le très volumineux rapport d'Ernst & Young: *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States, Prepared for Eurostat*, 19 Décembre 2012, 523 p.

à partir des avis exprimés par les autorités et d'autres parties est double et partiellement contradictoire¹ :

1. d'une part, il apparaît clairement que les IPSAS ne peuvent pas être aisément appliquées, *aujourd'hui telles quelles*, dans les 27 États membres ; et
2. d'autre part, les normes IPSAS constituent néanmoins une *référence incontournable* en cas d'établissement de comptes du secteur public harmonisés au niveau européen.

Les observations suivantes sont faites, dans ledit rapport de la Commission, à propos des IPSAS :

1. la suite de ces normes n'est pas complète ; elles ne couvrent pas suffisamment certains types de flux importants, tels que les impôts (enregistrés en produits) et les prestations sociales (enregistrées en charges)² ;
2. la consolidation des comptes prendra rapidement une acuité importante ; l'IPSAS 6 traite, il est vrai, des états financiers consolidés et de la comptabilisation des entités contrôlées³, mais elle devra être réécrite ;
3. les IPSAS sont actuellement en révision ; pas plus tard que fin janvier 2013, l'IPSAS Board a publié le cadre conceptuel de l'information financière à usage général des entités du secteur public⁴.

La conclusion de ces avis exprimés et de ces observations est que la plupart des parties concernées s'accordent à penser que les IPSAS constitueraient un cadre de référence approprié pour le futur développement d'un ensemble de normes comptables publiques européennes appelées «EPSAS».

5.2. ... vers les EPSAS (*European public sector accounting standards*)...

La Commission estime, en effet, que l'adoption par l'UE de ses propres normes «*réduirait considérablement la complexité des méthodes et des procédures de préparation des données pour les ramener à une base quasi-harmonisée et limiterait les risques en ce qui concerne la fiabilité des données communiquées par les États membres et publiées par Eurostat*»⁵. Mais, comment procéder ? Comment y arriver ? Comment mettre les EPSAS en œuvre ?

La Commission propose d'y aller par étapes que l'on pourrait synthétiser comme suit :

1. mise en place une gouvernance de l'UE, en vue de clarifier le *cadre conceptuel* et *l'objectif d'une comptabilité européenne commune* pour le secteur public ;
2. définition d'un ensemble de normes comptables harmonisées, respectant les conditions supplémentaires suivantes :
 - a. un soutien politique fort des mandataires politiques et une propriété commune du projet ;
 - b. des administrations publiques capables de gérer un système de comptabilité plus complexe, mais aussi *plus riche d'informations pertinentes, dans chaque entité publique individuelle* ;
 - c. des systèmes informatiques *intégrés* pour les comptabilités d'exercice et budgétaire (et analytique), la gestion des contrats, la gestion des factures, les déclarations statistiques, etc. ;
 - d. la centralisation ponctuelle, mensuelle ou trimestrielle, de tous les événements économiques, dans le système comptable intégré des entités publiques ;
 - e. des gros efforts en ressources humaines et en systèmes informatiques modernes ;
 - f. la mise en place d'un *contrôle interne effectif* (accompagnée de l'abrogation du visa préalable et du droit de consultation des comptes en temps réel par les Cours des comptes) ; et
 - g. la mise en place d'un *audit financier externe, certifiant*, de la comptabilité publique⁶.

¹ *Public consultation, Assessment of the suitability of the International Public Sector Accounting Standards for the Member States*, Eurostat, Luxembourg, 18 décembre 2012.

² Cf. <http://www.ipsas.eu/ipsas-the-standards.html>.

³ Cf. IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales.

⁴ *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, janvier 2013. Ce rapport contient quatre chapitres : 1. *Role and Authority of the Conceptual Framework*, 2. *Objectives and Users of General Purpose Financial Reporting*, 3. *Qualitative Characteristics* et 4. *Reporting Entity*.

⁵ Rapport précité de la Commission du 6 mars 2013, p. 10.

⁶ Rapport précité de la Commission du 6 mars 2013, p. 10 et 11.

À cet effet, la Commission pourrait fournir une assistance en :

1. organisant l'échange de formations et d'expertise ;
2. assistant les gouvernements des États membres sur des questions conceptuelles et techniques ; ou
3. coordonnant et diffusant la planification commune des réformes comptables des États membres.

À cet effet également, la Commission recommande, plus précisément, compte tenu de la *spécificité du secteur public* et de l'accent mis sur la *comparabilité intra-UE*, que :

1. l'établissement d'une feuille de route soit élaborée pour chaque norme, avec à chaque fois des procédures et un calendrier d'adoption clairement définis¹ ;
2. la structure de gouvernance des EPSAS s'appuie sur un modèle similaire à celui déjà utilisé de 2005 à 2008 par la Commission pour établir la gouvernance des IFRS dans le contexte de l'UE, tout en mettant à profit l'expérience et l'expertise des structures de gouvernance nationales chargées de la comptabilité du secteur public dans les États membres ;
3. des contacts étroits soient maintenus avec l'IPSAS Board, afin de compléter cette feuille de route et d'alimenter le processus décisionnel, d'autant plus que les EPSAS peuvent devoir s'écarter dans certains cas des IPSAS, sans oublier qu'il faut évidemment éviter de créer des divergences superflues entre les EPSAS et les IPSAS, d'une part, ni entre les EPSAS et les IFRS, d'autre part, étant donné que certaines entités contrôlées par l'État peuvent déjà avoir l'obligation de faire rapport sur la base des IFRS ou de normes comptables d'entreprises commerciales ;
4. les EPSAS soient également développées dans le souci de réduire les différences avec le SEC95 et dans la perspective de parvenir finalement à des systèmes complets et intégrés, applicables aux niveaux micro et macro².

5.3. ... selon la voie à suivre que voici

La voie tracée serait la suivante :

1. commencer par la définition du cadre conceptuel des EPSAS et de la spécification du premier ensemble de normes de base, ainsi que de son planning de mise en œuvre, sur la base d'un examen *ex ante* des avantages et inconvénients ;
2. une fois ce travail préalable achevé, l'étape suivante pourrait compter trois phases (préparation, développement et implémentation), à savoir :
 - a. préparation du recueil des informations nécessaire à la définition d'une feuille de route qui débiterait dès 2013 par la préparation de propositions plus détaillées ;
 - b. développement d'un règlement cadre et d'autres normes comptables plus spécifiques ; et
 - c. implémentation progressive, assortie éventuellement d'un délai supplémentaire pour les États membres les moins avancés en gestion honnête et moderne de la comptabilité publique, tout en ne perdant pas de vue que la mise en œuvre soit achevée partout à moyen terme.

La Commission termine en soulignant que les EPSAS ne conduiront pas à de nouvelles exigences bureaucratiques, à une charge administrative plus lourde pour les répondants d'Eurostat ou encore à des retards dans la production d'états comptables et statistiques³. Ce sont au contraire les disparités et dysharmonies actuelles entre États membres et même parfois au sein des États membres qui :

1. compliquent inutilement les travaux de comptabilité et de statistique ;
2. affectent la fiabilité, l'honnêteté et la fidélité des données comptables et statistiques ;
3. privent les mandataires politiques d'outils modernes de gestion comptable intelligente ;
4. ralentissent le traitement et la publication des mêmes données ; et finalement
5. coûtent plus chers aux citoyens et aux contribuables.

¹ Les IPSAS existantes pourraient être classées en trois catégories: 1. les normes pouvant être mises en œuvre sans adaptation ou moyennant des adaptations mineures, 2. les normes nécessitant une adaptation ou pour lesquelles une approche sélective serait nécessaire et 3. les normes considérées comme nécessitant une modification préalable à leur mise en œuvre.

² Rapport précité de la Commission du 6 mars 2013, p. 11 et 12.

³ Rapport précité de la Commission du 6 mars 2013, p. 13 et 14.

6. Réactions positives à ces premières publications sur l'harmonisation comptable européenne

Les réactions positives à ces premières propositions sur l'harmonisation comptable européenne ne se sont pas fait attendre.

Le site «*Public Finance International*»¹ publie la réaction très positive d'Andreas Bergmann, président de l'IPSAS Board :

1. il espère fermement que l'IPSAS Board continuera à jouer un rôle majeur dans l'harmonisation des normes comptables publiques européennes ;
2. il précise que l'IPSAS 23 couvre déjà les recettes provenant d'opérations sans contrepartie y compris les impôts et les transferts et que le Board travaille à un projet de normes sur les prestations sociales ;
3. il se déclare certes un peu préoccupé par la possibilité que les IPSAS se diluent dans ce processus d'harmonisation, mais c'est, reconnaît-il, la préoccupation de tous les normalisateurs ;
4. il reconnaît aussi l'ampleur de la tâche: «*You have such a diverse environment from the top scorers in terms of accounting, like the UK at national level, down to Greek local government which basically has no accounting, and to bring that together is an enormous job*».

Le même site «*Public Finance International*»² publie également la communication du G20, après sa dernière réunion, à Moscou, des 15 et 16 février 2013, «*on transparent and comparable public sector financial reporting, at its latest meeting, has been welcomed by CIPFA and the IPSAS Board*»³.

L'Association of Chartered Certified Accountants⁴ observe, avec satisfaction, que : «*The crisis has demonstrated the urgent need for governments to be more open, accountable and transparent regarding their financial stability. As a matter of urgency, member states should be seeking to publish financial reports which are accruals based, reliable, consistent and timely*».

7. Conclusions provisoires

Les autorités européennes sont déterminées à faire avancer les choses rapidement⁵ ! Eurostat organise ainsi les 29 et 30 mai prochains une conférence intitulée «*Towards implementing European Public Sector Accounting Standards*». L'objectif de cette conférence est notamment que «*even if IPSAS cannot be implemented in EU Member States as it stands currently, the IPSAS standards represent an indisputable reference for potential development of European Public Sector Accounting Standards (EPSAS), based on a strong EU governance system*».

¹ PFI, News and comment on global public financial management, site multilingue, <http://www.publicfinanceinternational.org/news/2013/03/strong-hope-ipsas-will-be-basis-of-eu-wide-accounting-standards/>.

² PFI, Cf. <http://www.publicfinanceinternational.org/news/2013/03/accounting-bodies-hail-g20-emphasis-on-public-sector-reporting/> et Ipsas «indisputable reference» for potential EU-wide standards, Cf. <http://www.publicfinanceinternational.org/news/2013/03/ipsas-indisputable-reference-for-potential-eu-wide-standards/>.

³ CIPFA, Cf. <http://www.cipfa.org/>, The chartered institute of public finance and accountancy a tenu, le 17 janvier 2013 à Bruxelles, son European Group annual seminar and members' meeting.

⁴ ACCA, <http://pr.euractiv.com/node/94214>, 13 mars 2013.

⁵ Cf. <http://www.dipacint.com/Menu-gauche/Organisation-de-la-profession-comptable-a-l-international/Regulation-de-la-Profession-Comptable-en-Europe/Commission-Europ%C3%A9enne>. La Délégation Internationale pour l'Audit et la Comptabilité (DIPAC) est une délégation conventionnelle de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) et du Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-comptables (CSOEC), qui ont souhaité mettre en commun leurs ressources et leurs moyens d'action en vue d'assurer un suivi coordonné et une gestion commune des affaires internationales de la profession.

colophon

Comité de rédaction: Jean-Pierre Debroux, Catherine Dendauw, Thierry Dupont, Raymond Ghysels, Freddy Méan, Serge Pepper, Jean-Paul Servais. **Membres honoraires:** Joseph Antoine †, Bruno Colmant, Michel vander Linden. **Coordination:** Laure-Mélanie Defèche. **Archives online:** les numéros d'Actualité comptable sont disponibles en archivage gratuit sur www.monkey.be. **Actualité comptable** est une publication de Kluwer – www.kluwer.be. **Editeur responsable:** Hans Suijkerbuijk, Waterloo Office Park, Drève Richelle 161 L, B-1410 Waterloo. **Service clientèle Kluwer:** tél. 0800 40 330 (appel gratuit) – +32 15 78 76 01 (de l'étranger), fax 0800 17 529, e-mail: contact@kluwer.be. ISSN: 0776-0590 © 2013 Wolters Kluwer Belgium SA. Hormis les exceptions expressément fixées par la loi, aucun extrait de cette publication ne peut être reproduit, introduit dans un fichier de données automatisé, ni diffusé, sous quelque forme que ce soit, sans l'autorisation expresse et préalable et écrite de l'éditeur.