



Paris, May 4, 2012

LE PRESIDENT

3, BOULEVARD DIDEROT
75572 PARIS CEDEX 12
FRANCE
TELEPHONE: + 33 1 53 44 55 50
E-mail: michel.prada@finances.gouv.fr

Ms Stephenie Fox
Technical director
International Public Sector Accounting
Standards Board
International Federation of Accountants
277 Wellington Street, 4th floor
Toronto,
Ontario M5V 3H2 CANADA

Re: Reporting Service Performance Information

Dear Ms Fox,

Please find herewith the reply of the Public Sector Accounting Standards Council (CNOCP) to the Consultation Paper relating to reporting service performance in the public sector (see Appendix 1).

As an introductory remark, the Council wishes to stress the undeniable interest of the subject of public sector performance dealt with in the Consultation Paper, particularly in the current context of crisis in public finance and demand for greater transparency. This subject is therefore relevant for the public sector.

However, the Council believes that the subject of performance is by essence political and cannot readily be standardized. For this reason, the Consultation Paper would benefit from the inclusion of the documentation which establishes the need for a report on service performance in the public sector.

The Council notes that this consultation does not concern GPFS (General Purpose Financial Statements) and therefore is outside the accounting standard-setting scope of the IPSAS Board. Moreover, under current legislation, certain measures may already have been introduced in some countries, as the IPSAS Board noted on the basis of a comparative study of the requirements in 26 jurisdictions. For

these reasons, whilst emphasizing the quality of the Consultation Paper on service performance in the public sector, the Council recommends that practice guidelines should be published to assist those entities which have the obligation to prepare such a report.

Moreover, supposing that national regulations require entities to produce a performance report (prepared with the aid of the above-mentioned guidelines), the Council has two further remarks of a more technical nature:

- Performance appears to amount to more than just “service performance” from the service “customer’s” point of view. The assessment should be made not only with regard to the needs of users (concerned with the quality of the service and the efficiency of the delivery), but also from the point of view of the citizen (concerned with socio economic effectiveness) and from the taxpayer’s point of view (concerned with economy and management efficiency).
- The Council proposes that research should be carried out on the criteria for determining which entities should report service performance information. It is indeed important that the information is reported at the right level and that all small (not material) entities are not necessarily included in the process.

As a contribution to this research, the Council has provided, at the end of its reply (see Appendix 2), an overview of the way France has dealt with the issue of public sector performance, starting with the Central Government and then extending this culture to other entities.

Yours sincerely,

Michel Prada

APPENDIX 1

ANSWERS TO THE QUESTIONS IN THE CONSULTATION PAPER

CONTENTS

I) QUESTIONS OF PRINCIPLE	4
A) THE CURRENT PREROGATIVES OF THE LEGISLATURE IN RESPECT OF PERFORMANCE	4
<i>1- Performance and its assessment are by essence political and cannot readily be standardized</i>	<i>4</i>
<i>2- The level of performance expected from the public sector is the responsibility of national legislative authorities</i>	<i>4</i>
<i>3- The legitimacy of an accounting standard setter in dealing with this subject is debatable</i>	<i>5</i>
B) THE CONSULTATION PAPER INCLUDES ASSUMPTIONS THAT ARE OPEN TO DEBATE OR INTERPRETATION	6
<i>1- The need for a performance report is in itself a subject for debate</i>	<i>6</i>
<i>2- The subject of the consultation is ambiguous</i>	<i>7</i>
II) REPLIES TO THE NINE QUESTIONS RAISED IN THE CONSULTATION PAPER	8

The Public Sector Accounting Standards Council believes that the Consultation Paper of the IPSAS Board on performance reporting raises some questions of principle which should be dealt with first in (I), before setting out the detailed comments on the questions raised in the Paper in (II).

I) **QUESTIONS OF PRINCIPLE**

A) **THE CURRENT PREROGATIVES OF THE LEGISLATURE IN RESPECT OF PERFORMANCE**

1- Performance and its assessment are by essence political and cannot readily be standardized

The Council notes the undeniable interest of the subject as part of transparency and accountability policy. Nevertheless, the Council notes that the nature of the information to be produced on performance depends very much on the national context, which makes the standardization required by the Paper difficult to achieve.

The scope of the public sector reflects the political choice of a social and economic model specific to a country (public policies). Each country has its own concept of public policy which may change over time with different governments. It would therefore appear very ambitious to establish a single vision of the public sector common to and shared by several countries.

Moreover, the Council draws the attention of the IPSAS Board to the fact that, in certain countries, the performance of local governments / authorities can be a very political and sensitive subject, and therefore not open to external standardization. Thus, in France, local governments are self-governing within the limits fixed by law, the impetus for the decentralised organisation of the Republic coming from the decentralisation laws of 1982 and consolidated by the constitutional reform of 2003.

2- The level of performance expected from the public sector is the responsibility of national legislative authorities

The Consultation Paper addresses the issue of assessing the effectiveness of public policy. However, the Council believes that its assessment is the responsibility of the State.

It is up to the legislative authority of each State to define the objectives of the public sector, the principles guiding the actions of entities (state or non-state) to which it delegates missions of public service, the performance requirements it imposes on them and the model for reporting on the implementation of the public policies it has chosen. Only the State has the democratic right to fix requirements in terms of the objectives of public policies, expected results and decide which resources are allocated to these missions and compel some or all of the actors responsible for implementing public policies to report back according to a model it defines.

3- The legitimacy of an accounting standard setter in dealing with this subject is debatable

The Council is not convinced that this consultation is within the scope of the IPSAS Board's remit as an accounting standard-setter. The Council is aware that under the revised terms of reference of the IPSAS Board, it may draw up "recommended practice guidelines to provide guidance on good practice that public sector entities are encouraged to follow".

But it is an area of responsibility for which no prior public consultation took place, as indicated by France during the discussion on the governance of the IPSAS Board.

In any case, in the Council's opinion, other topics such as the accounting treatment of social benefits have higher priority. The Council believes it is essential to first concentrate on developing accounting standards addressing the specific features of the public sector.

Indeed, certain subjects mentioned in the Consultation Paper are outside the scope of financial reporting (for example, information on entities' objectives and the way they are defined).

The accounting standard-setter, international or not, cannot claim to possess clearly established authority for providing guidance on performance as far as the public policies are concerned. In France, certain of the subjects which the standard-setter wishes to address are today dealt with by the Constitution of the French Republic. So the Council believes that the application of the future recommendations of the IPSAS Board on this subject would raise several problems:

- Compliance with the hierarchy of legal norms: under the French Constitution the assessment of public policies is assigned to Parliament¹. The National Audit Office (“Cour des Comptes”) assists Parliament in this task (See First subparagraph of article 47-2²). These issues are dealt with at the highest level in the French legal system;
- Recognition of the legislature’s prerogatives: prior to the assessment of public policies, their definition, the scope of the public sector, the objectives they must achieve and the way in which these objectives are defined, is the legislature’s responsibility. Consequently, and even if, regarding only the boundaries of the State, most of the proposals in the Consultation Document will not fundamentally change current French practice, external recommendations might appear to limit the authorities’ capacity for choice and decision.

The performance-oriented management model for the public sector in France is solidly implanted within Central Government. This approach is being progressively extended to the public sector as a whole. Significant efforts have been made by all state actors to improve public sector performance as is underlined by the OCDE report of February 2012 on the general review of public policies³.

B) THE CONSULTATION PAPER INCLUDES ASSUMPTIONS THAT ARE OPEN TO DEBATE OR INTERPRETATION

1- The need for a performance report is in itself a subject for debate

The Council notes that the Consultation Paper should have addressed the preliminary issue of the need for a performance report.

¹ The first subparagraph of article 24, in the version introduced by the constitutional reform of 23rd July 2008, provides that “Parliament enacts laws. It monitors Government action. It assesses public policies.”

² Article 47-2 of the Constitution, first subparagraph: “The National Audit Office assists Parliament in monitoring Government action. It assists Parliament and Government in monitoring the implementation of Budget Acts and the application of Social Security Finance Acts as well as in assessing public policies. Its public reports contribute to the information of citizens.”

³ OECD (2012). *OECD public governance reviews: France: “An international perspective on general public policy reviews”*. OECD public governance reviews, OECD publishing

Indeed this issue is fundamental and should be documented in order to clarify the objectives. However, there is an issue as to who is entitled to provide the answer so that there is a need for preliminary discussion.

Once the terms for debate have been set and supposing the need for a performance report is established, the Council notes that the issue of the definition of rules or methods for preparing the report will then have to be addressed. This is a legitimate issue because it enables comparability between entities and ensures overall consistency, supposing that prior to this a comparable scope of missions could be defined (unbiased by organisational and financial models for example). However, as stated above, the notion of public service and the scope of the public sector vary considerably from one country to another; therefore we face a question of consistency and comparability.

2- The subject of the consultation is ambiguous

In addition to its disagreement with the overall process, the Council does not approve the approach that analyses performance exclusively from the point of view of the customer.

The Council questions the meaning of “service performance”. It appears necessary to question this notion without focusing exclusively on the customer, the user of the service, but by adopting successively the respective-sometimes divergent-points of view of the user, the taxpayer and the citizen.

The Council has several remarks, including:

- There is neither a clear definition nor a consensus as to the meaning of “public service”. The European Union, for example, deals with the case of services of general economic interest (SGEI);
- The notion of performance is not unequivocal. But, the Consultation Paper, with its synthetic presentation, simplifies the issue and may mask the complexity, the plurality, and perhaps the multi facets of this notion. It is perhaps necessary to recall that:
 - Global performance⁴ includes service performance (sometimes the combined action of several units),

⁴ A preliminary clarification of this notion would be required as it may consist of the global performance of : “public service” , “public management”, “public policy”

- Management performance (other than quality) should be distinguished from other types of performance (including quality) and that certain more immaterial notions could be introduced (health, well-being...).

The Council believes that these subjects should be discussed prior to the technical debate on service performance reporting.

II) REPLIES TO THE NINE QUESTIONS RAISED IN THE CONSULTATION PAPER

The Consultation Paper sets out four “Preliminary Views” on which the IPSAS Board has reached a consensus and five “specific matters” on which no common position has been adopted. The Council’s comments on these nine points are presented below.

1) Preliminary View n°1 which stipulates that service performance reporting is necessary to meet the objectives of General Purpose Financial Reporting (“GPFR”)

Even if a definition of GPFR already existed (which it does not), the Council would not be in favour of introducing a supplementary performance report, without first demonstrating the need for one.

The Consultation Paper states that GPFR (of which both the principle and the contents are under discussion at the IPSAS Board) may report information about the past, present and future, including financial and non-financial information, of a qualitative or quantitative nature, on the achievement of financial and service delivery objectives, and anticipated future service delivery activities and resource needs.

The IPSAS Board believes it is necessary (the term “necessary” itself requires further documentation – see above) to include a performance report in the GPFR for public sector entities to meet the objectives of financial reporting (which consist of providing users with information necessary to enhance accountability and facilitate decision-making).

As the IPSAS Board refers to the link between performance reporting and meeting the objectives of general purpose financial reporting (GPFR), the Council would point out that performance may be totally disconnected from the financial results; this is illustrated by the financial results of the Social Security Funds (or any Care Institutions), which are unrelated to the management performance of the said Funds. The primary users of the GPFR would therefore need to have the appropriate culture to gain a proper understanding of the nature and effect of the reported information and avoid all risk of misinterpretation.

Furthermore the Council questions whether the only relevant objectives in the case of Central Government are “accountability” and “decision making”. As stated above, performance is a complex notion and its assessment requires adopting several viewpoints, which are not necessarily reconcilable.

2) Preliminary View n°2 on the need for standard definitions

Whilst the Council agrees with the general idea of having a glossary if performance information is reported, it disagrees with certain of the definitions proposed in the Consultation Paper, because they do not all reflect generally accepted usage.

The meaning of certain concepts as used in the Consultation Paper is not consistent with common usage. More specifically, the term “effectiveness” is not used according to the generally accepted definition (in the sense of the relationship between the outcome and the objectives). If the meanings proposed in the Consultation Paper were used, the conclusions of previous assessments would be different. The Council also notes that the theory of the “3Es” (effectiveness, efficiency, economy), on which much of the discussion on performance was based, does not appear in the Consultation Paper.

However, the Council would like to stress the importance of the vocabulary used for conveying meaning and principles and thought processes.

3) Preliminary View n°3 on the components of service performance information to be reported

The Council believes that the components are the responsibility of the national legislature and not of the IPSAS Board since the objective is to report on the performance of public policies instigated by the legislature.

According to the Consultation Paper, the components of service performance to be reported would provide a broad view of performance. These elements reflect the essentially non-accounting nature of the reporting. In addition, certain components would cut across several entities.

4) Preliminary View n°4 on the application of qualitative characteristics and pervasive constraints to service performance reporting

The Council does not agree with the application of accounting qualitative characteristics to information of a non-accounting nature, as in the case of service performance reporting.

The Council has already expressed its view that accounting qualitative characteristics do not apply to “General Purpose Financial Reporting”, but are only relevant to the elements that form part of the “General Purpose Financial Statements” (GPFS) as indicated in its reply to the consultations on the Conceptual Framework.

On the other hand, the Council fully approves the IPSAS Board’s approach to carrying out systematic cost /benefit analysis prior to introducing requirements such as service performance reporting.

5) Specific Matter n°1 on the nature of the guidance of the IPSAS Board

As the Council disagrees with the project it believes that the IPSAS Board’s guidance could not take the form of a standard or even of a recommendation but of practice guidelines.

Because the subject of service performance reporting is outside the scope of GPFS, the IPSAS Board’s work should be used to produce practice guidelines, for use on an optional basis by those entities required by their own government to produce performance reporting. It is important that the project is presented as practice guidelines to assist in the implementation of decisions taken at national level.

We question whether the production of such a guide is a priority given the IPSAS Board’s work plan, which includes the subject of social benefits.

6) Specific Matter n°2 on the lack of specific indicators

Even if it disagrees with the principle of the proposed guidance on performance, under the assumption that practice guidelines are developed, the Council is against the publication of specific indicators because of the diversity of the entities concerned and the variety of performance issues with which they are confronted and which are subject to change.

As far as public policy indicators are concerned, the Council is systematically in favour of determining indicators which are relevant, useful, robust and verifiable.

7) Specific Matter n°3 on the reporting entity for service performance information

Even if it disagrees with the principle of the proposed guidance on performance, under the assumption that practice guidelines are developed, the Council believes that this reporting is only relevant for certain entities. In order to define the latter, the Council refers to the proposals it made in its reply to ED 46, namely the power to raise resources and to decide on expense outflows. It believes that a similar approach should be used to determine the appropriate level for reporting service performance and stresses that such choices are the prerogative of government.

The Council indeed proposed two criteria which are usually cumulative for determining whether it is relevant, for a given entity, to report on the long-term sustainability of finances, based on inflows and outflows:

- (a) Power over resource inflows: significant power to raise taxation or other revenue or power to incur debt;
- (b) Wide decision-making powers over expense outflows.

In addition to these criteria, the Council also recommended the determination of application thresholds (total resources, number of citizens...) so that only entities of “significant size” would be required to prepare prospective information.

8) Specific Matter n° 4 on the dimensions of service performance reporting

The Council recommends that the analysis of performance should always be carried out from the point of view of the three primary users, the citizen, the service user and the tax payer. If priority is given to one of these users it provides an incomplete view of public sector performance, the level of which is the result of choices made taking into account all three of them.

The Council emphasizes that the objective of performance is not only to meet the “needs” of potential users but also the “expectations” of citizens. It is therefore inappropriate to analyse performance exclusively from the point of view of the user of the service. The views of the citizens and the tax payers should both be taken into account, with their own specific dimensions.

However, it would appear necessary to introduce the notion of risk: To what extent does the authority take risks? Of what kind?

9) Specific Matter n° 5 on the place of service performance information in relation to currently issued financial reporting

Even if it disagrees with the principle of the proposed guidance on performance, the Council believes that service performance information should be presented in a separate report.

On the question of its date of issue, the Council stresses that it holds the same point of view as that expressed in the Exposure Draft “Key Characteristics of the Public Sector”, which emphasizes the importance of the approval of the budget for public entities, because it is during the budget discussions that an analysis of performance, already achieved and expected, may be the most useful in guiding decisions in respect of expense and revenue.

APPENDIX 2

PRESENTATION OF THE FRENCH EXPERIENCE

1- The experience of the State: the model introduced by the Constitutional Bylaw on Budget Acts (“LOLF”) of the 1st August 2001

The profound budgetary reform of the State, initiated in the years 1998-2000, enacted in the Constitutional Bylaw on Budget Acts, originated in Parliament. This demonstrates the interest of the legislature for these matters. The Parliament was convinced, as the President of the National Assembly recently remarked, *“of the need to carry out an in-depth reform of our budgetary and accounting rules in order to make better use of public money and improve the quality of service provided to citizens”*.

The LOLF can be considered as the financial constitution of France. It officially recognized the integration of budgetary and accounting matters by incorporating general accounting and audit provisions for the Central Government’s accounts into the body of budgetary law.

The LOLF has two fundamental objectives⁵:

- “Increase the involvement of Parliament, both in approving the initial budget and in the process of assessment and control:
 - o As a result of the LOLF, France has moved from an approach based on quantities of resources employed (in particular on the practice of approved services⁶) to accountability starting with the first euro spent: each euro paid by the taxpayer must be useful. It is no longer the quantity of resources allocated to a project which is important, but the effectiveness and efficiency of public spending.
- Modernising public management, comprising two pillars:
 - o Making the management of public policies result-oriented,

⁵ Source : Fabrice Robert “Local Finance” (« Les finances locales » La documentation française)

⁶ Prior to the LOLF, the budget was broken down into continuing measures and new measures, of which only the latter were subject to debate in Parliament (approximately 6% of budget spending).

- Improving accounting in order to make it an instrument for modernisation.

A long process of maturation, discussion and sharing experience led to the development of a model of performance management, and especially management “by performance”, now an integral part of the budgetary process and practice in most departments working for the State.

2- Performance at the heart of the LOLF model

a) A model based on transparency and accountability

The first guides to the LOLF defined performance as the “capacity to achieve pre-defined objectives, expressed in terms of socio economic effectiveness, of quality of service or management efficiency”. These three types of objectives correspond respectively to the point of view of the citizen, of the user and of the taxpayer.

The LOLF placed performance at the heart of the budgetary debate with the ambition of introducing performance-oriented management. The aim is to achieve convergence between the preparation of the budget and the analysis of the performance of public policies, with a view to optimizing resources and ensuring the relevance of the objectives of public action and the results obtained.

Thus, whereas the budget was previously presented by nature of expense, since the entry into force of the LOLF, it is presented by large public policy in the form of “missions” broken down into “programmes” which are sub-divided into “actions”.

Each programme is associated with a strategy, precise objectives, expected results and performance indicators. A programme manager is named with responsibility for presenting:

- Annual performance projects (PAP) appended to the initial Draft Budget Bill,
- Annual performance reports (RAP) appended to the Budget Review Act.

For each indicator there are two target amounts: a medium term target amount and a target amount for the period covered by the Budget Bill. In this way the legislature can ascertain the projected progress of the programme it has approved.

It should be stressed that the relevance, reliability and representational faithfulness of the indicators are monitored by an Inter-ministerial Programme Audit Committee.

b) Greater transparency and more faithful representation in the accounts

As stated above, the LOLF includes general accounting and audit provisions for Central Government.

The LOLF makes provision for accounts with three dimensions, budgetary, accounting and the analysis of the cost of actions.

The General Account of Central Government is appended to the Budget Review Act (which reports on the implementation of the Budget Act).

By making the issues at stake and the corresponding resources visible, according to a matrix presentation which links the programme to the related budget envelopes, these measures increase significantly the powers of decision and assessment of Parliament.

As a framework for transforming public management, the LOLF has introduced greater transparency and clarity into public action and created a performance culture, with clearly identified managers who are accountable for their actions within the framework of budgetary procedures.

3- The LOLF model applied to Social Security

The quest for performance has also had an impact on social security organisations. Hence, the Agreements on Objectives and Management (“COG”) which are intended to enable users to benefit from reliable and modern services whilst striving for constantly improved efficiency. The approach linking objectives and results applied to social security policies is derived from the LOLF model.

Thus the quality and efficiency programme (PQE), appended to the draft Social Security Finance Bill provides an insight into the performance of Social Security policies.

4- The extension of the LOLF model to other public entities?

Discussion and experimentation have now begun with a view to defining a coherent model for local governments, since the latter implement many public policies. The participants in these discussions often attempt to adopt a LOLF type approach with three main characteristics:

- The structural link between performance and the corresponding credit envelopes;
 - o Public action comprises missions, divided up into programmes and actions. Credit envelopes are allocated to the programmes under the responsibility of programme managers. The related indicators are used to verify that the results are achieved.
- Modernisation of accounting, improving the quality of the accounts and making them an instrument for monitoring performance,
- The re-appropriation of the budget by those responsible (Parliament, governing body...).

FRENCH VERSION

Nous vous prions de bien vouloir trouver ci-joint la réponse du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) sur le document de consultation relatif au rapport sur la performance de service public (cf. annexe 1).

A titre liminaire, le Conseil souligne l'intérêt indéniable du thème de la performance du secteur public abordé dans le document de consultation, en particulier dans le contexte actuel de crise des finances publiques et de demande de transparence accrue. Ce sujet est donc pertinent pour le secteur public.

Toutefois, le Conseil considère que le sujet de la performance, par essence politique, ne se prête guère à la normalisation. C'est pourquoi, il note que le document de consultation pourrait utilement s'enrichir de la documentation qui a permis de conclure, en amont, à la nécessité même d'un rapport sur la performance de service dans le secteur public.

Le Conseil note que la présente consultation ne concerne pas les « GPFS » (General Purpose Financial Statements) et donc ne s'inscrit pas dans le cadre des compétences de normalisation comptable de l'IPSAS Board. De plus, en l'état actuel du droit, certaines dispositions peuvent avoir déjà été prises dans différents pays, comme l'a relevé l'IPSAS Board grâce à l'analyse des expériences comparées de 26 Etats. Pour ces raisons, et même s'il tient à souligner la qualité du document de consultation sur la performance de service pour le secteur public, le Conseil recommande la publication d'un guide pratique destiné à faciliter le travail des entités devant établir un tel rapport.

Par ailleurs, dans l'hypothèse où la réglementation nationale demanderait à des entités de produire un rapport sur la performance (établi à l'aide du guide pratique précité), le Conseil formule deux observations complémentaires de nature plus technique :

- La performance ne semble pas pouvoir se réduire à la seule « performance de service », analysée du point de vue du « client » du service. Son appréciation devrait s'effectuer, non seulement selon les besoins de l'utilisateur (attaché à la

qualité de service et à l'efficacité de la prestation), mais également du point de vue du citoyen (soucieux de l'efficacité socio-économique) et de celui du contribuable (préoccupé par l'économie et l'efficacité de la gestion).

- Sur la question des entités devant restituer une information sur leurs performances, le Conseil propose de réfléchir à la définition de critères permettant de les définir. Il importe en effet que l'information soit délivrée au niveau adéquat et que toutes les petites entités (non significatives) ne soient pas nécessairement incluses dans le processus.

Afin de contribuer aux réflexions préalables, le Conseil apporte, à la fin de sa réponse (cf. annexe 2), un témoignage sur la manière dont la France a abordé la question de la performance du secteur public, en commençant par l'Etat, puis en cherchant à diffuser cette culture dans les autres entités.

ANNEXE 1

REPONSES AUX QUESTIONS POSEES

DANS LE DOCUMENT DE CONSULTATION

SOMMAIRE

I) DES QUESTIONS DE PRINCIPE	20
A) LES PREROGATIVES ACTUELLES DU LEGISLATEUR EN MATIERE DE PERFORMANCE	20
<i>1- Le sujet de la performance et de son évaluation, par essence politique, ne se prête guère à la normalisation</i>	<i>20</i>
<i>2- Le niveau de performance attendu du secteur public relève de la compétence des pouvoirs législatifs nationaux</i>	<i>20</i>
<i>3- La question de la légitimité du normalisateur comptable sur un tel sujet se pose....</i>	<i>21</i>
B) LE DOCUMENT DE CONSULTATION COMPORTE DES PRESUPPOSES, QUI POURRAIENT ETRE SUJETS A DEBAT OU INTERPRETATION.....	23
<i>1- La nécessité du rapport sur la performance est, en soi, un sujet de débat.....</i>	<i>23</i>
<i>2- Le thème de la consultation est ambigu</i>	<i>23</i>
II) ELEMENTS DE REPONSE AUX NEUF QUESTIONS POSEES PAR LE DOCUMENT DE CONSULTATION.....	24

Le Conseil de normalisation des comptes publics considère que le document de consultation proposé par l'IPSAS Board relatif au rapport sur la performance de service soulève des questions de principe qu'il lui semble nécessaire d'exposer en préalable (I), avant de détailler ses commentaires sur les questions précises soulevées par le document (II).

I) DES QUESTIONS DE PRINCIPE

A) LES PREROGATIVES ACTUELLES DU LEGISLATEUR EN MATIERE DE PERFORMANCE

1- Le sujet de la performance et de son évaluation, par essence politique, ne se prête guère à la normalisation

Le Conseil note l'intérêt indéniable du sujet qui s'inscrit dans une démarche de transparence et de responsabilisation. Néanmoins, le Conseil relève que la nature des informations qui doivent être produites sur la performance dépend fortement du contexte national, ce qui rend difficile toute normalisation telle qu'évoquée dans le document de consultation.

Le champ du secteur public relève d'un choix politique de société et d'organisation économique d'un pays (politiques publiques). Chaque pays a son propre concept de la notion de politique publique, qui peut au demeurant évoluer dans le temps, au fil des différents gouvernements. Aussi semble-t-il très ambitieux d'envisager une vision unique, partagée ou commune, du secteur public entre plusieurs Etats.

Par ailleurs, le Conseil attire l'attention de l'IPSAS Board sur le fait que, dans certains pays, la performance des collectivités territoriales peut être un sujet éminemment politique et sensible, donc peu susceptible de normalisation externe. Ainsi, en France, les collectivités territoriales s'administrent-elles librement dans les conditions fixées par la loi, l'organisation décentralisée de la République ayant été impulsée par les lois de décentralisation de 1982 et confortée par la réforme constitutionnelle de 2003.

2- Le niveau de performance attendu du secteur public relève de la compétence des pouvoirs législatifs nationaux

Le document de consultation aborde la question de la mesure de l'efficacité des politiques publiques. Or le Conseil estime que cette mesure relève de la compétence des Etats.

Il appartient au pouvoir législatif de chacun d'eux de définir les objectifs du secteur public, les principes qui doivent guider l'action des entités (dans ou hors de l'Etat) auxquelles il confie des missions de service public, les exigences de performances qu'il leur impose ainsi que les restitutions d'informations attendues sur la conduite des politiques publiques qu'il a choisies. Seul l'Etat a la légitimité démocratique de formuler des exigences en termes d'objectifs de politiques publiques et de résultats espérés, d'arbitrer sur les moyens consacrés à ces missions et de contraindre tout ou partie des acteurs responsables de la mise en œuvre des politiques publiques à rendre compte selon des modalités qu'il aura définies.

3- La question de la légitimité du normalisateur comptable sur un tel sujet se pose

Le Conseil se demande si la présente consultation s'inscrit bien dans le cadre des compétences de normalisation comptable de l'IPSAS Board. Le Conseil a bien noté que dans les termes de références révisés de l'IPSAS Board, celui-ci pouvait établir des « guides de bonnes pratiques indiquant aux entités du secteur public les pratiques qu'il leur est recommandé de suivre ».

Mais il s'agit d'une compétence qui n'a pas fait l'objet de consultation préalable, comme cela a été mentionné par la France lors de discussions sur la gouvernance de l'IPSAS Board.

En tout état de cause, le Conseil considère que d'autres thèmes de travail devraient être privilégiés, comme le traitement des « social benefits ». Il lui semble en effet essentiel de travailler en priorité sur les normes comptables traitant des spécificités du secteur public.

En effet, certains des thèmes évoqués dans le document de consultation se situent au-delà même du périmètre d'informations financières (par exemple, des informations sur les objectifs des entités et les modalités de leur définition).

Le normalisateur comptable, international ou non, ne peut se prévaloir d'une légitimité fortement établie pour définir des orientations sur la performance dès lors qu'elles concerneraient les politiques publiques. En France, certains des thèmes dont il souhaiterait se saisir relèvent, aujourd'hui, de la Constitution de la République et de la loi. Aussi le Conseil considère-t-il que la mise en œuvre en

France de futures recommandations de l'IPSAS Board sur cette thématique soulèverait plusieurs difficultés :

- Le respect de la hiérarchie des normes juridiques : l'évaluation des politiques publiques relève, en France, de la Constitution qui a confié cette mission au Parlement⁷. La Cour des comptes assiste le Parlement dans cette mission (cf. premier alinéa de l'article 47-2⁸). Ces enjeux figurent donc au plus haut niveau du dispositif juridique français ;
- Le respect du rôle du législateur : en amont de leur évaluation, le champ du secteur public, la définition des politiques publiques, les objectifs qu'elles doivent atteindre ainsi que les modalités de détermination de ces objectifs relèvent de la responsabilité du législateur. Dès lors, et même si, s'agissant du seul périmètre de l'Etat, la plupart des propositions présentées dans le document de consultation ne devraient pas provoquer un bouleversement fondamental des pratiques françaises actuelles, des recommandations externes pourraient paraître limiter l'exercice des choix et arbitrages faits par les autorités.

Le dispositif de pilotage par la performance du secteur public en France repose sur une architecture solide au sein de l'Etat. Cette démarche s'étend progressivement à l'ensemble du secteur public. Des efforts importants ont été entrepris par l'ensemble des acteurs de l'Etat pour améliorer les performances publiques, comme l'a souligné l'OCDE dans son rapport de février 2012 relatif à la révision générale des politiques publiques⁹.

⁷ Le premier alinéa de son article 24, dans sa rédaction issue de la réforme constitutionnelle du 23 juillet 2008, dispose en effet que « Le Parlement vote la loi. Il contrôle l'action du Gouvernement. Il évalue les politiques publiques »

⁸ Article 47-2 de la Constitution, premier alinéa : « La Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'action du Gouvernement. Elle assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances et de l'application des lois de financement de la sécurité sociale ainsi que dans l'évaluation des politiques publiques. Par ses rapports publics, elle contribue à l'information des citoyens. »

⁹ OCDE (2012), *Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique : France : Une perspective internationale sur la révision générale des politiques publiques*, Examens de l'OCDE sur la gouvernance publique, Editions OCDE

B) LE DOCUMENT DE CONSULTATION COMPORTE DES PRESUPPOSES, QUI POURRAIENT ETRE SUJETS A DEBAT OU INTERPRETATION

1- La nécessité du rapport sur la performance est, en soi, un sujet de débat

Le Conseil relève que le document de consultation aurait dû poser, en préalable, la question de la nécessité même d'un rapport sur la performance.

Cette question est en effet fondamentale et doit être documentée, ce qui permettrait de préciser les objectifs recherchés. Toutefois, la question se pose de savoir qui est légitime pour y répondre, d'où la nécessité d'en débattre au préalable.

Une fois ce débat posé et si la nécessité du rapport sur la performance est démontrée, le Conseil note que la question de la définition de règles ou méthodes pour l'élaboration du rapport sur la performance de service devra alors être soulevée. Cette question est légitime, car elle permet la comparabilité entre entités et garantit une cohérence d'ensemble, à supposer toutefois qu'en amont, ait pu être défini un champ de missions comparables (sans biais liés à des modes d'organisation ou de financement par exemple). Or, comme évoqué supra, la notion de service public et le champ d'intervention du secteur public sont appréhendés de manière très diverse d'un Etat à l'autre ; se pose donc une question de cohérence et de comparabilité.

2- Le thème de la consultation est ambigu

Outre le désaccord global sur la démarche, le Conseil n'approuve pas l'approche proposée qui consiste à analyser la performance du seul point de vue du client.

Le Conseil s'interroge en effet sur le sens de « performance de service ». Il lui semble nécessaire de questionner cette notion sans privilégier le seul point de vue du « client », de l'utilisateur du service, mais en adoptant successivement les points de vue respectifs – et parfois divergents – de l'utilisateur, du contribuable et du citoyen.

Le Conseil fait part de plusieurs remarques, dont :

- la notion de « service public » n'est nulle part clairement définie et ne fait pas l'objet d'un consensus. L'Union européenne par exemple traite le cas des services d'intérêt économique général (SIEG) ;
- la notion de performance n'est pas univoque. Or, le document de consultation, par son énoncé synthétique, simplifie la problématique et risque donc de masquer la complexité, le caractère pluriel, et peut être la richesse, de cette notion. Il est en effet nécessaire de rappeler que :
 - o la « performance globale »¹⁰ englobe la performance de service (parfois accomplie par l'action combinée de plusieurs unités),
 - o il convient de distinguer la performance de gestion (indépendamment de la qualité) des autres axes de la performance (dont celui de la qualité) et que pourraient être introduites des notions plus immatérielles (santé, bien-être...).

Le Conseil considère que ces thèmes devraient être discutés en amont des questions techniques sur le rapport sur la performance de service.

II) ELEMENTS DE REPONSE AUX NEUF QUESTIONS POSEES PAR LE DOCUMENT DE CONSULTATION

Le document de consultation présente quatre « vues préliminaires » qui font consensus au sein de l'IPSAS Board et cinq « sujets spécifiques » sur lesquels l'IPSAS Board n'a pas adopté de position commune. Le Conseil propose ci-après ses commentaires sur l'ensemble de ces neuf points.

1- Vue préliminaire n°1 relative à la nécessité du rapport sur la performance de service pour atteindre les objectifs du rapport financier à portée générale (« General Purpose Financial Reporting » - GPFR)

Quand bien même le GPFR serait déjà défini (ce qui n'est pas le cas), le Conseil n'est pas favorable à le compléter par un rapport sur la performance, car sa nécessité n'a pas été préalablement démontrée.

¹⁰ Cela supposerait de clarifier au préalable cette notion car il peut s'agir de la performance globale de : « service public », « gestion publique », « politique publique »

Le document de consultation indique que les GPFR (dont le principe et le contenu sont en cours de discussion à l'IPSAS Board) peuvent contenir des informations sur la situation passée, présente et future, de nature financière ou non, qualitative ou quantitative, sur l'atteinte des objectifs financiers et de production de services, ainsi que sur les prévisions de niveaux d'activités futurs et les besoins de financement.

L'IPSAS Board pense qu'il est nécessaire (ce terme même de « necessary » mériterait d'être davantage documenté – cf. supra) d'inclure un rapport sur la performance de service dans ces GPFR pour que les entités du secteur public puissent atteindre les objectifs de l'information financière (qui consistent à fournir aux utilisateurs des informations sur le rendu de compte (« accountability ») et destinées à faciliter leur prise de décision éclairée).

Comme l'IPSAS Board évoque une articulation entre le rapport sur la performance de service et l'atteinte des objectifs du rapport financier à portée générale (GPFR), le Conseil rappelle que performance et résultat financier peuvent être totalement disjoints ; l'exemple du résultat financier des caisses de Sécurité sociale (ou tout établissement de soins ou de protection sociale), bien différent de la performance de gestion desdites caisses, peut ainsi être évoqué. La bonne compréhension de la nature et de la portée des informations qui seraient ainsi produites aux utilisateurs premiers des GPFR nécessiterait donc de leur part une culture appropriée pour éviter tout risque d'interprétation erronée.

Le Conseil s'interroge de surcroît sur le fait que les seuls objectifs d'« accountability » et de « decision making » soient pertinents, s'agissant de l'Etat. Comme indiqué supra, la performance est une notion complexe et son évaluation requiert la pluralité des points de vue, qui ne sont pas nécessairement conciliables.

2- Vue préliminaire n°2 sur la nécessité de standardiser des définitions

Si, dans l'absolu, le Conseil approuve le principe d'un glossaire dès lors qu'un rapport sur la performance est établi, il est en désaccord avec certaines des définitions proposées dans le document de consultation, car elles ne correspondent pas toutes à l'usage généralement admis.

La signification de certains concepts telle que proposée dans le document de consultation ne correspond pas à leur acception usuelle. En particulier, le terme

d'« effectiveness » ne renvoie pas à la définition généralement admise (efficacité au sens de rapport entre les résultats et les objectifs). Les conclusions des évaluations déjà conduites seraient différentes si l'on retenait les sens proposés dans le document de consultation. Le Conseil constate aussi que la théorie des « 3E » (effectiveness, efficiency, economy), qui a été l'un des fondements de la réflexion sur la performance, n'apparaît pas dans le document de consultation.

Or le Conseil tient à rappeler que le vocabulaire est porteur de sens et de principes et qu'il permet de véhiculer des modes de pensée.

3- Vue préliminaire n°3 sur les thèmes à inclure dans le rapport sur la performance de service

Le Conseil estime que les thèmes sont du ressort du législateur national et non de l'IPSAS Board dans la mesure où il s'agit de rendre compte de la performance de politiques publiques voulues par le législateur.

Selon le document de consultation, les thèmes que devrait traiter le rapport sur la performance de service conduiraient à établir un panorama large de la performance. Ces éléments conduisent à objectiver le caractère essentiellement non comptable de ce rapport. De plus, certains des thèmes doivent être transversaux à plusieurs entités.

4- Vue préliminaire n°4 sur l'application des caractéristiques qualitatives et des contraintes générales au rapport sur la performance de service

Le Conseil n'est pas favorable à l'application systématique de caractéristiques qualitatives comptables à des objets non comptables, comme l'est le rapport sur la performance de service.

Le Conseil a déjà indiqué qu'il était d'avis que les caractéristiques qualitatives comptables ne s'appliquent pas aux « rapports financiers à portée générale », mais ne concernent que les éléments faisant partie du « General Purpose Financial Statements » (GPFS) comme cela a été souligné dans le cadre des consultations sur le cadre conceptuel.

En revanche, il approuve tout à fait la démarche proposée par l'IPSAS Board consistant à conduire systématiquement une analyse coût / avantage avant de

mettre en place un dispositif comme celui du rapport sur la performance de service.

5- Point spécifique n°1 sur la nature de la production de l'IPSAS Board

Comme il n'est pas favorable à la démarche, le Conseil considère que les travaux de l'IPSAS Board ne peuvent aboutir ni à la production d'une norme, ni même d'une recommandation, mais à celle d'un guide pratique.

Etant donné que le sujet du rapport sur la performance de service ne se situe pas dans le périmètre du GPFS, les travaux de l'IPSAS Board ne peuvent conduire qu'à l'élaboration d'un guide, d'application facultative, pour les entités invitées par leur propre gouvernement à établir un rapport sur la performance. Il importe que la démarche soit présentée comme un guide pratique d'aide à la mise en œuvre de décisions prises par les responsables nationaux.

Il convient de s'interroger sur la priorité à accorder à la rédaction d'un tel guide compte tenu de l'importance du programme de travail de l'IPSAS Board, en particulier sur le sujet des dépenses d'intervention (« social benefits »).

6- Point spécifique n°2 sur l'absence d'indicateurs spécifiques

Même s'il n'approuve pas le principe d'un futur texte sur la performance, dans l'hypothèse où existerait un guide d'application, le Conseil ne souhaite pas que des indicateurs spécifiques soient publiés compte tenu de la diversité des entités concernées et des problématiques de performance auxquelles elles sont soumises, qui peuvent évoluer dans le temps.

En matière d'indicateurs relatifs à des politiques publiques, le Conseil propose de privilégier systématiquement la détermination d'indicateurs pertinents, utiles, solides et vérifiables.

7- Point spécifique n°3 sur l'entité qui doit produire le rapport sur la performance de service

Même s'il n'approuve pas le principe d'un futur texte sur la performance, dans l'hypothèse où existerait un guide d'application, le Conseil pense que l'existence de ce rapport ne se justifie que pour certaines entités. Pour définir

ces dernières, le Conseil reprend les mêmes propositions que celles présentées dans sa réponse à l'ED 46, à savoir le pouvoir de lever des ressources et de décider des dépenses. Il considère qu'une réflexion analogue doit être conduite pour déterminer le bon niveau de restitution sur la performance de service et rappelle que ces choix doivent être opérés par les gouvernements.

S'agissant des critères permettant de déterminer, pour une entité donnée, s'il est pertinent d'établir une information sur la soutenabilité à long terme des finances, le Conseil a en effet proposé de retenir deux critères, généralement cumulatifs, faisant directement référence aux flux entrants et sortants :

- a) maîtrise des flux de ressources : pouvoir significatif de lever l'impôt ou d'autres revenus ou possibilité de recourir à l'emprunt ;
- b) large pouvoir de décision sur les flux de dépenses.

En complément des critères, le Conseil avait également suggéré de recommander l'utilisation de seuils (montant des ressources, nombre d'administrés, ...) limitant aux entités « de taille significative » l'établissement de données prospectives.

8- Point spécifique n° 4 sur les dimensions du rapport sur la performance de service

Le Conseil recommande de toujours procéder à l'analyse de la performance sous les points de vue des trois utilisateurs premiers que sont le citoyen, l'utilisateur et le contribuable. Privilégier un seul de ces utilisateurs conduit à ne présenter qu'une vision partielle de la performance du secteur public, dont le niveau résulte d'arbitrages entre ces trois positions.

Le Conseil souligne que la recherche de la performance ne vise pas uniquement à répondre aux besoins des usagers potentiels (« needs »), mais aussi aux attentes des citoyens (« expectations »). Il convient de se garder d'analyser la performance du seul point de vue de l'utilisateur. Les points de vue du citoyen et du contribuable devraient tous les deux être également pris en compte avec leurs propres spécificités.

Toutefois, il semblerait nécessaire d'introduire également la notion de risque : Jusqu'à quel point la collectivité accepte-t-elle d'en prendre ? De quelle nature ?

9- Point spécifique n° 5 sur le positionnement du rapport sur la performance de service par rapport à des documents de nature financière déjà produits

Même s'il n'approuve pas le principe d'un futur texte sur la performance, le Conseil considère que le rapport sur la performance de service doit être un document séparé.

Sur la question de la date de sa production, le Conseil rappelle qu'il partage le point de vue exprimé dans l'exposé sondage sur les « Caractéristiques clés du secteur public », qui souligne l'importance du vote du budget pour les entités publiques, car c'est au moment de sa discussion qu'une analyse de la performance, déjà atteinte et attendue, peut être le plus utile pour orienter les choix en dépenses et en recettes.

ANNEXE 2

PRESENTATION DE L'EXPERIENCE FRANCAISE

1- L'expérience de l'Etat : le dispositif prévu par la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001

La profonde réforme budgétaire de l'Etat, née dans les années 1998-2000, qui s'est traduite dans la loi organique relative aux lois de finances, est d'initiative parlementaire. Cela démontre l'intérêt du législateur pour ces questions. Le Parlement était en effet convaincu, comme l'a récemment relevé le Président de l'Assemblée nationale, *« de la nécessité de modifier en profondeur nos règles budgétaires et comptables afin de mieux utiliser l'argent public et d'améliorer la qualité du service rendu aux citoyens »*.

La LOLF peut être assimilée à une constitution financière de la France. Elle a consacré l'imbrication des sujets budgétaires et comptables, en introduisant la comptabilité générale et la certification des comptes de l'Etat, dans le corps même de la loi budgétaire.

La LOLF poursuit deux buts essentiels¹¹ :

- « Accroître le rôle du Parlement, tant sur l'autorisation budgétaire initiale que sur l'évaluation et le contrôle :
 - o Grâce à la LOLF, la France est passée d'une logique de moyens quantitatifs (fondés notamment sur la pratique des « services votés »¹²) à la justification au premier euro : chaque euro versé par le contribuable doit être un euro utile. L'important n'est plus le volume des moyens consacré à une action, mais l'efficacité et l'efficience des dépenses publiques.
- Moderniser la gestion publique, qui se décline en deux grands principes :

¹¹ Source : Fabrice Robert « Les finances locales » (La documentation française)

¹² Avant la LOLF, le budget se décomposait en mesures de reconduction et mesures nouvelles, seules ces dernières étant réellement débattues au Parlement (6% de la masse budgétaire environ).

- Orienter la gestion publique vers l'atteinte des résultats attendus des politiques publiques,
- Améliorer la comptabilité pour en faire un outil de modernisation.

Un long processus de maturation, de réflexion et de partage d'expériences a permis de mettre au point un dispositif de pilotage de la performance, et surtout « par la performance », désormais bien ancré dans le processus d'élaboration budgétaire et dans la pratique de la plupart des services œuvrant pour l'Etat.

2- La performance au cœur du dispositif LOLF

a) Un dispositif fondé sur la transparence et la responsabilisation

Les premiers guides diffusés sur la LOLF définissaient la performance comme la « capacité à atteindre des objectifs préalablement fixés, exprimés en termes d'efficacité socio-économique, de qualité de service ou d'efficience de la gestion ». Ces trois types d'objectifs correspondent respectivement au point de vue du citoyen, de l'utilisateur et du contribuable.

La LOLF a mis la performance au cœur du débat budgétaire avec pour ambition de piloter par la performance. Il s'agit bien de faire converger la préparation budgétaire et l'analyse de la performance des politiques publiques, en veillant à l'optimisation de la ressource, à la pertinence des objectifs fixés à l'action publique et à ses résultats.

Ainsi, alors que le budget était présenté par nature de dépenses, depuis l'entrée en vigueur de la LOLF, il reflète les grandes politiques publiques présentées sous forme de « missions » décomposées en « programmes » qui se déclinent en « actions ».

A chaque programme sont associés une stratégie, des objectifs précis ainsi que les résultats attendus et les indicateurs de performance. Un « responsable de programme », nommément désigné, est responsable de l'élaboration :

- des projets annuels de performances (PAP) présentés à l'appui du projet de loi de finances initiale,
- des rapports annuels de performances (RAP) annexés à la loi de règlement.

A chaque indicateur correspondent deux valeurs cibles : une valeur cible à atteindre à moyen terme et une valeur cible définie pour l'année concernée par le projet de loi de finances. Ainsi, le législateur doit-il avoir connaissance de la trajectoire de progrès dans laquelle s'inscrit le programme qu'il a voté.

Il convient de souligner que la pertinence, la fiabilité et la sincérité des indicateurs sont contrôlés par un Comité interministériel d'audit des programmes.

b) Des comptes plus transparents et sincères

Comme indiqué *supra*, la LOLF contient des dispositions relatives à la comptabilité générale de l'Etat et à sa certification.

La LOLF prévoit une comptabilité à trois dimensions, budgétaire, comptable et d'analyse du coût des actions.

Le compte général de l'Etat est annexé à la loi de règlement (qui rend compte de l'exécution de la loi de finances).

Par la visibilité ainsi donnée aux enjeux et aux moyens corrélés, selon une présentation matricielle qui lie les programmes et les enveloppes de crédits budgétaires, ces mesures doivent permettre d'accroître sensiblement le pouvoir d'arbitrage et d'évaluation du Parlement.

Cadre de transformation de la gestion publique, la LOLF a introduit plus de transparence et de lisibilité dans l'action publique ainsi qu'une culture de résultat, avec des responsables clairement identifiés qui rendent compte de leur action dans le cadre de la procédure budgétaire.

3- Le dispositif LOLF décliné pour la Sécurité sociale

La recherche de la performance a également impacté les organismes de sécurité sociale. Ainsi, les « Conventions d'objectifs et de gestion » (COG) ont-elles pour ambition de permettre aux usagers de bénéficier des performances d'un service fiable et moderne, en recherchant constamment les conditions d'une plus grande efficacité. La démarche articulée entre les objectifs et les résultats appliquée aux politiques de sécurité sociale s'inspire de la LOLF.

Ainsi les programmes de qualité et d'efficience (PQE), annexés au projet de loi de financement de la sécurité sociale présentent-ils un éclairage sur la performance des politiques de Sécurité sociale.

4- L'extension du dispositif LOLF à d'autres entités publiques ?

Des réflexions et des expérimentations s'ouvrent désormais dans la perspective de la détermination d'un dispositif cohérent pour les collectivités territoriales, celles-ci étant porteuses de nombreuses politiques publiques. Pour mener ces réflexions, les acteurs cherchent souvent à transposer une démarche de type LOLF qui se résumerait à trois grandes caractéristiques :

- Le lien organique entre la performance et les crédits ;
 - o L'action publique s'articule autour de missions, décomposées en programme et actions. Les programmes disposent d'enveloppes de crédits et sont confiés à des responsables de programmes. Des indicateurs associés permettent de vérifier la bonne atteinte des résultats.
- La rénovation comptable, pour améliorer la qualité des comptes et en faire un outil au service de la performance ;
- La réappropriation par les responsables (Parlement, assemblée délibérante...) du budget.