

Avis n° 2010-05
du 17 novembre 2010
relatif à des modifications mineures
des normes 1 « Les états financiers »,
5 « Les immobilisations incorporelles »,
7 « Les immobilisations financières »
et 11 « Les dettes financières et les
instruments financiers à terme »
du Recueil des normes comptables de l'Etat

1. Introduction

1.1. Contexte

Le Conseil de normalisation des comptes publics a souhaité que le Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE) fasse l'objet d'une relecture critique au regard de l'expérience passée au cours de ces trois dernières années, afin d'en améliorer la qualité, notamment en corrigeant d'éventuelles incohérences ou en effectuant des clarifications rédactionnelles.

Dans le cadre de cette relecture, ont été identifiées, d'une part, des modifications qualifiées de « mineures » à apporter aux normes, et, d'autre part, des questions normatives plus substantielles devant faire l'objet de travaux complémentaires avant toute modification des normes.

Les modifications « mineures » sont présentées *infra* et sont l'objet du présent avis.

1.2. Présentation générale des modifications proposées

Les modifications « mineures » sont de deux natures. Il peut s'agir :

- de changements de rédaction ou de vocabulaire sans conséquence sur les principes comptables ;

- de modifications qui ont pour effet de changer certaines dispositions comptables (présentation, comptabilisation ou évaluation) sans pour autant modifier en substance les principes prévus par la norme.

Les modifications proposées sont présentées *infra*, pour chacune des normes.

2. Norme 1 « Les états financiers »

2.1. Exposé des motifs

1/ Les dettes financières liées aux contrats de location-financement et de partenariat public-privé sont présentées dans le tableau de la situation nette des états financiers sous la mention « *Autres emprunts* ». Cet intitulé ne reflète pas la nature des opérations qui y sont reportées. Il est donc proposé d'utiliser la mention suivante : « *Autres emprunts et dettes financières* ».

2/ La taxe sur les salaires est incluse dans les impôts et taxes affectés (ITAF)¹ et bénéficie à divers régimes de sécurité sociale au titre du financement des allègements généraux. Ce produit ne transitant pas par le compte de résultat, la ligne « *Taxe sur les salaires* » figurant dans le tableau des produits régaliens nets du compte de résultat n'a plus lieu d'être.

3/ Le libellé « *Contribution au budget de l'Union Européenne basée sur le produit national brut* » doit être remplacé par le libellé « *Ressource propre de l'Union européenne basée sur le revenu national brut* »² dans le tableau des produits régaliens nets et dans le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, ainsi que dans les mentions afférentes à ces tableaux de l'exposé des motifs. En effet, la formulation initialement utilisée n'était pas appropriée, les contributions nationales relevant de dispositions transitoires prévues par les traités communautaires, avant le passage à un système de ressources propres. Les montants retracés dans le tableau sont bien des ressources propres par nature, c'est-à-dire des recettes perçues par l'Union Européenne dans le cadre des politiques communautaires, ces recettes étant affectées une fois pour

¹ Textes de référence : article 231 du code général des impôts et article L.131-8 du code de la sécurité sociale.

² Le principe des ressources propres est inscrit dans l'article 201 du traité de Rome du 25 mars 1957 (« *Le budget est, sans préjudice des autres recettes, intégralement financé par des ressources propres.* »). Les ressources propres de la Communauté peuvent se définir comme des moyens de financement propres et indépendants des États membres.

toutes à la Communauté pour financer son budget et lui revenant de droit sans qu'une décision ultérieure des autorités nationales ne doive intervenir.

La notion de produit national brut (PNB) a été remplacée par la notion de revenu national brut (RNB) dans le Système Européen des Comptes nationaux (SEC) de 1995.

4/ Dans le tableau des charges nettes, et plus particulièrement dans la partie relative aux produits financiers, figurent les « *produits des créances de l'actif immobilisé* ». Cette formulation mérite d'être précisée dans la mesure où cette ligne comprend les produits liés aux participations de l'Etat et aux autres immobilisations financières³. Il est donc proposé de remplacer le libellé « *produits des créances de l'actif immobilisé* » par le libellé « *produits des immobilisations financières* ».

5/ Les dispositions concernant le tableau des flux de trésorerie prévoient que les flux de trésorerie soient ventilés entre flux de trésorerie liés à l'activité, flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement et flux de trésorerie liés aux opérations de financement. L'expérience passée a cependant montré qu'il existe des montants résiduels non ventilés à l'issue de la construction du tableau des flux de trésorerie. S'agissant seulement de modalités pratiques d'établissement du tableau des flux de trésorerie, il est proposé de préciser dans l'exposé des motifs de la norme 1 que « *des montants résiduels, qui ne pourraient être qualifiés d'« importants » au regard du principe comptable d'importance relative mentionné dans le cadre conceptuel, peuvent être présentés dans le tableau de flux de trésorerie comme des flux de trésorerie nets non ventilés* ».

2.2. Avis

2.2.1. Dispositions

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de modifier la norme 1 du Recueil des normes comptables de l'Etat sur les points présentés ci-après.

³ Pour mémoire, les autres catégories de produits financiers sont les « gains de change liés aux opérations financières », les « reprises sur provisions et sur dépréciations » et les « autres intérêts et produits assimilés ».

1/ Dans les **dispositions de la norme 1** (§ 1. Le tableau de la situation nette), le Conseil propose de supprimer la mention « *Autres emprunts* » et de la remplacer par la mention « *Dettes financières et autres emprunts* ».

2/ Dans les **dispositions de la norme 1** (§ 2. Le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice), le Conseil propose de supprimer la ligne « *Taxe sur les salaires* ».

3/ Dans les **dispositions de la norme 1** (§ 2. Le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice), le Conseil propose d'utiliser le libellé « *Ressource propre de l'Union Européenne basée sur le revenu national brut* » au lieu de « *Contribution au budget de l'Union Européenne basée sur le produit national brut* ».

Dans les **dispositions de la norme 1** (§ 4. Le contenu de l'annexe), le Conseil estime qu'il convient de remplacer la mention « *L'annexe doit présenter : (...) le montant total des contributions françaises au budget de l'Union Européenne* » par la phrase « *L'annexe doit présenter : (...) le montant total des ressources propres de l'Union Européenne impactant le résultat patrimonial* ».

Dans l'**exposé des motifs** (§ I.2 - Le compte de résultat de l'État : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice), le Conseil estime qu'il convient d'utiliser le libellé « *Ressource propre de l'Union Européenne basée sur le revenu national brut (RNB)* » au lieu de « *Contribution au budget basée sur le produit national brut (PNB)* ».

4/ Dans les **dispositions de la norme 1** (§ 2. Le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice), le Conseil propose de remplacer le libellé « *produits des créances de l'actif immobilisé* » par le libellé « *produits des immobilisations financières* ».

5/ Dans l'**exposé des motifs** (§ I.3. Le tableau des flux de trésorerie), le Conseil propose d'intégrer en fin de paragraphe la mention suivante : « *Des montants résiduels, qui ne pourraient être qualifiés d' « importants » au regard du principe comptable d'importance relative mentionné dans le cadre conceptuel, peuvent être présentés dans le tableau de flux de trésorerie comme des flux de trésorerie nets non ventilés* ».

2.2.2. Qualification du changement

La définition des méthodes comptables figurant dans la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » du Recueil des normes comptables de l'Etat comprend la définition des principes appliqués par l'Etat pour l'établissement et la présentation des états financiers.

Par conséquent, les modifications de l'avis, bien que limitées à des changements de présentation, sont qualifiées de changement de méthode. Les dispositions du présent avis sont donc d'application rétrospective.

2.2.3. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics formule le vœu que les dispositions de l'avis relatives à la modification de la norme 1 « Les états financiers » du Recueil des normes comptables de l'Etat soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2010.

3. Norme 5 « Les immobilisations incorporelles »

3.1. Exposé des motifs

L'exposé des motifs de la norme 5 du Recueil des normes comptables de l'Etat sur les immobilisations incorporelles indique que la méthode de comptabilisation applicable à un bien comportant à la fois un élément corporel et un élément incorporel nécessite de « *faire preuve de jugement pour apprécier lequel était le plus important* » alors que les dispositions de la norme indiquent qu'il convient « *d'apprécier le supplément de valeur apporté par le contenu* », pour un actif incorporel enregistré sur un support physique notamment.

Dans la mesure où les dispositions de la norme 5 ne mentionnent pas explicitement la nécessité de recourir au jugement pour apprécier lequel des deux éléments, incorporel ou corporel, contenu dans un même actif est le plus important, le texte de l'exposé des motifs et le texte de la norme ont été harmonisés en s'inspirant des dispositions prévues par les normes IAS 38 sur les actifs incorporels, à laquelle la norme 5 « Les immobilisations incorporelles » fait référence sur ce point.

Par ailleurs, l'exposé des motifs de la norme 5 indique que les dispositions normatives sont établies en référence à la norme IAS 38 sur les actifs incorporels. Une référence à la norme IPSAS 31, elle-même établie en référence à IAS 38, a été ajoutée, compte tenu de sa publication intervenue postérieurement à la rédaction initiale de la norme.

3.2. Avis

3.2.1. Dispositions

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de modifier la norme 5.

1/ Dans l'exposé des motifs (§ II.1 – Champ d'application et comptabilisation), le Conseil propose de supprimer le paragraphe suivant :

« La norme comptable internationale IAS 38 décrit également la méthode de comptabilisation applicable à un bien comportant à la fois un élément corporel et un élément incorporel. Dans ce cas, il faut faire preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments est le plus important. Cette méthode permet notamment de traiter le cas où une immobilisation incorporelle est enregistrée sur un support physique (disque compact, etc.) ou lorsqu'elle est nécessaire à l'utilisation d'une immobilisation corporelle (ordinateur, machine-outil, etc.). »

Le Conseil propose de le remplacer par le paragraphe suivant, qui comporte deux illustrations de la méthode d'analyse proposée, et provenant des normes IAS 38 et IPSAS 31 :

« Concernant les difficultés pouvant exister pour comptabiliser un actif comportant à la fois un élément incorporel et un élément corporel, les normes comptables internationales IPSAS 31 et IAS 38 indiquent qu'une entité doit faire preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments est le plus important. Cette méthode permet notamment de traiter :

- *le cas où une immobilisation incorporelle est enregistrée sur un support physique (disque compact, etc.) : dans ce cas, l'élément incorporel de l'actif est plus important que l'élément corporel (en effet, si la valeur du support vierge est négligeable comparée à celle acquise grâce au*

contenu, le bien constitué du support et de son contenu est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle) ;

- *le cas où une immobilisation incorporelle fait partie intégrante d'une immobilisation corporelle (système d'exploitation d'un ordinateur, logiciel intégré à la commande numérique d'une machine-outil, etc.) : dans ce cas, l'élément corporel de l'actif est plus important que l'élément incorporel (en effet, l'élément incorporel fait partie d'un ensemble ne pouvant fonctionner sans l'élément corporel).*

Ces analyses sont applicables pour la présente norme. »

2/ Dans les dispositions de la norme 5 (§ 1. Champ d'application), le Conseil propose de supprimer le paragraphe suivant :

« Si un actif incorporel est enregistré sur un support physique, il convient d'apprécier le supplément de valeur apporté par le contenu : si la valeur du support vierge est négligeable comparée à celle acquise grâce au contenu, le bien constitué du support et de son contenu est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle. »

Le Conseil propose de remplacer ce paragraphe par le texte suivant :

« Certaines immobilisations peuvent comporter à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels. Pour apprécier si une immobilisation doit être comptabilisée selon la présente norme ou selon la norme n°6 « Les immobilisations corporelles », il doit être fait preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments, incorporel ou corporel, est le plus important. »

3.2.2. Qualification du changement

Cette modification est qualifiée de « modification rédactionnelle » et n'entre pas dans le champ de la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ». Cette modification rédactionnelle ne constitue pas un changement de méthode comptable, un changement d'estimation comptable ou une correction d'erreur.

3.2.3. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics formule le vœu que les dispositions du présent avis soient d'application immédiate.

4. Norme 7 « Les immobilisations financières »

4.1. Exposé des motifs

La norme 7 « Les immobilisations financières » du Recueil des normes comptables de l'Etat comporte une partie « Illustration » qui est composée d'une liste non exhaustive d'opérateurs des politiques de l'Etat. La liste des opérateurs de l'Etat évoluant annuellement, elle est aujourd'hui obsolète. Par ailleurs, elle n'apporte pas d'information susceptible d'éclairer les dispositions normatives.

Il n'est donc pas utile de maintenir une telle liste dans le Recueil des normes comptables de l'Etat.

4.2. Avis

4.2.1. Dispositions

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de supprimer la partie « Illustration » de la norme 7 relative aux immobilisations financières.

4.2.2. Qualification du changement

Cette modification est qualifiée de « modification rédactionnelle » et n'entre pas dans le champ de la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ». Cette modification rédactionnelle ne constitue pas un changement de méthode comptable, un changement d'estimation comptable ou une correction d'erreur.

4.2.3. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics formule le vœu que les dispositions du présent avis soient d'application immédiate.

5. Norme 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme »

5.1. Exposé des motifs

Les obligations assimilables du trésor (OAT) démembrées, mentionnées dans la norme 11 du Recueil des normes comptables de l'Etat, ne font pas l'objet de dispositions comptables particulières. Il convient donc d'en préciser le traitement comptable.

Lorsque sur le plan juridique les opérations démembrées ne constituent pas une nouvelle émission de titre, celles-ci restent dans la continuité des opérations primaires. Dès lors, leur comptabilisation doit s'effectuer sur la base des caractéristiques de l'émission primaire et le traitement comptable ultérieur est réalisé également selon des dispositions identiques à celles des émissions primaires. Ces dernières sont comptabilisées et évaluées selon les règles générales applicables aux dettes financières de l'Etat.

5.2. Avis

5.2.1. Dispositions

Le Conseil propose de modifier les dispositions de la norme 11 comme suit.

1/ Le traitement comptable appliqué aux OAT démembrées étant identique à celui applicable pour les dettes financières, le Conseil propose d'intégrer la mention suivante aux **dispositions** générales (§ 2.1.1. Règles générales de comptabilisation et d'évaluation) :

« Cas des obligations assimilables du trésor (OAT) démembrées »

Les OAT à taux fixe, qui sont des dettes financières, sont susceptibles d'être démembrées et remembrées en certificat zéro coupon dans le cadre d'opérations de marché secondaire. Les opérations de démembrement et remembrement ne constituent pas une nouvelle émission de titre.

En conséquence, la comptabilisation des OAT démembrées s'effectue sur la base des caractéristiques de l'émission primaire et le traitement comptable en date d'arrêté est réalisé selon des dispositions identiques à celles des émissions primaires. »

La numérotation des paragraphes de la norme doit être modifiée en conséquence.

2/ Le Conseil propose de supprimer le paragraphe suivant de **la norme**, car il ne comporte aucune indication spécifique sur le traitement comptable applicable aux OAT démembrées (§ 2.1.2. Règles particulières de comptabilisation et d'évaluation) :

« 2.1.2.5 Les obligations démembrées »

L'OAT concernée est échangée contre des titres négociables séparément. Un titre représente les échéances d'intérêt (certificat d'intérêt) et l'autre l'échéance en capital (certificat de principal). »

La numérotation des paragraphes de la norme doit être modifiée en conséquence.

5.2.2. Qualification du changement

Au sens de la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » du Recueil des normes comptables de l'Etat, les modifications proposées sont qualifiées de changement de méthode et sont par conséquent d'application rétrospective.

5.2.3. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics formule le vœu que les dispositions du présent avis soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2010.