

**Avis n° 2011-02
du 15 mars 2011
relatif à la suppression
de la notion d'opérateur des politiques de l'Etat
et à des modifications mineures
de la norme 7 « Les immobilisations financières »
du Recueil des normes comptables de l'Etat**

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 15 mars 2011 le présent avis relatif à la suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'Etat et à des modifications mineures de la norme 7 « Les immobilisations financières » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose également une mise à jour des dispositions de la norme 2 « Les charges », du cadre conceptuel et du glossaire du Recueil des normes comptables de l'Etat en cohérence avec les modifications apportées à la norme 7 « Les immobilisations financières ».

Les dispositions du présent avis et les modifications proposées se fondent sur le Recueil des normes comptables de l'Etat approuvé par arrêté du 8 février 2011 portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'Etat.

1. Modifications mineures apportées à la norme 7 « Les immobilisations financières »

Ces modifications mineures concernent :

- (i) l'ensemble des modifications apportées à la norme 7 « Les immobilisations financières », à l'exception des modifications visées au paragraphe 2 du présent avis, s'agissant de cette même norme ; et
- (ii) la modification du paragraphe III.5 « Les règles d'évaluation » du cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Ces modifications mineures, qualifiées de modifications rédactionnelles, n'entrent pas dans le champ d'application de la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les modifications mineures apportées à la norme 7 « Les immobilisations financières » et au cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'Etat soient d'application immédiate.

2. Suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'Etat dans le Recueil des normes comptables de l'Etat

Les dispositions relatives à la suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'Etat concernent :

- (i) le paragraphe nouvellement créé II.1.2 « La classification des participations de l'Etat sur la base d'une approche par le contrôle » et le paragraphe renommé II.2.2 « L'évaluation à la date de clôture » de l'exposé des motifs de la norme 7 « Les immobilisations financières » ;
- (ii) les paragraphes 1.2.2 « Entités contrôlées » et 3.1.2.1 « Participations évaluées par équivalence » des dispositions normatives de la norme 7 « Les immobilisations financières » ;
- (iii) l'ensemble des modifications apportées à la norme 2 « Les charges » ;
- (iv) la suppression de la définition des « opérateurs des politiques de l'Etat » et la modification des définitions des « subventions pour charges de service public » et des « transferts » dans le glossaire.

Les modifications proposées sont qualifiées de changement de méthode en application de la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions relatives à la suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'Etat soient applicables aux états financiers de l'Etat clos le 31 décembre 2012.

NORME N°7

LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

NORME N°7 - LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

EXPOSE DES MOTIFS

La présente norme traite des participations de l'Etat, des créances rattachées à ces participations, ainsi que des prêts et avances accordés par l'Etat à d'autres entités disposant d'une personnalité morale distincte de celle de l'Etat.

Cas particulier des entités n'ayant pas de personnalité juridique et morale

Les entités ne bénéficiant pas d'une personnalité juridique et morale différente de celle de l'Etat ne répondent pas à la définition des participations, même si leur comptabilité bénéficie d'une certaine autonomie par rapport à celle de l'Etat. Dans ce cas, leur comptabilité est directement intégrée à celle de l'Etat. Cette dernière disposition concerne notamment les budgets annexes (y compris, par exception au principe général, le budget annexe disposant de la personnalité morale, à savoir l'Ordre de la Libération) et comptes spéciaux présentés de manière distincte du budget général dans la loi de finances.

I – LES PRETS ET AVANCES

Les spécificités de l'Etat ne justifient pas, dans le domaine des prêts et avances, un écart par rapport aux principes comptables applicables aux entreprises, tant du point de vue de la comptabilisation que de celui de l'évaluation.

II – LES PARTICIPATIONS

Le terme de participations doit être compris dans un sens large : dans le sens le plus courant, ce mot désigne particulièrement les participations matérialisées par des titres.

Or un nombre très important d'entités sont liées à l'Etat, sans pour autant que ce lien ne soit matérialisé par des titres ; le plus souvent, les entités considérées n'ont pas de capital social en tant que tel (il ne s'agit pas de sociétés) dont la détention serait attribuée à l'Etat, en tout ou partie.

La définition des participations donnée par la norme retient en particulier la notion de liens durables existants entre l'Etat et les entités comptabilisées en participations. En cas d'acquisition de titres rapidement suivie d'une cession, ce lien durable n'existe pas. Dans ce cas, il paraît pertinent de comptabiliser au bilan ces titres dans une catégorie distincte des participations (dans un compte « Autres immobilisations financières » par exemple). Ce cas reste exceptionnel.

II.1 – LES CATEGORIES DE PARTICIPATION

II.1.1. – Le statut juridique des entités liées à l'Etat

Les entités liées à l'Etat ont des formes juridiques variées : sociétés, établissements publics de toute nature (administratifs, industriels et commerciaux, scientifiques et technologiques, à caractère scientifique, culturel ou professionnel), groupements d'intérêt public, groupements d'intérêt économique, associations.

II.1.2. – La classification des participations de l'Etat sur la base d'une approche par le contrôle

La notion de contrôle est utilisée dans la norme comme approche de classification des entités.

En effet, même si la norme, comme toutes les autres normes du recueil, concerne les « comptes individuels » de l'Etat, elle pose, par l'intermédiaire du classement des participations tel qu'il est proposé, les premiers jalons d'une future consolidation des comptes de l'Etat et des entités contrôlées par lui.

Il s'agit également, par cette distinction entre entités contrôlées et entités non contrôlées, de proposer des méthodes d'évaluation différentes, pour ces deux catégories de participations.

II.2 – L’EVALUATION DES PARTICIPATIONS

II.2.1 – L’évaluation lors de la comptabilisation initiale

La valeur initiale des participations est égale à leur coût d’acquisition et inclut les frais directement attribuables à cette opération.

II.2.2 – L’évaluation à la date de clôture

L’évaluation des participations à la date de clôture, en comptabilité d’entreprise, se fonde de manière générale sur la valeur actuelle.

Le règlement du Comité de la réglementation comptable relatif à l’amortissement et à la dépréciation des actifs (CRC n° 2002-10 du 12 décembre 2002) indique que « la valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d’usage sous réserve des dispositions de l’article 332-3 relatif aux titres de participation et de celles de l’article 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence ».

L’article 332-3 du Plan comptable général précise pour sa part que « à toute autre date que leur date d’entrée, les titres de participation, cotés ou non, sont évalués à leur valeur d’utilité représentant ce que l’entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l’acquérir.

A condition que leur évolution ne résulte pas de circonstances accidentelles, les éléments suivants peuvent être pris en considération pour cette estimation : rentabilité et perspectives de rentabilité, capitaux propres, perspectives de réalisation, conjoncture économique, cours moyens de bourse du dernier mois, ainsi que les motifs d’appréciation sur lesquels repose la transaction d’origine. »

Cette notion paraît difficilement applicable à un grand nombre de participations de l’Etat, car l’utilité d’un certain nombre d’entre elles ne saurait ni ne pourrait être évaluée uniquement à l’aune de critères financiers. L’utilité sociale, environnementale, culturelle, éducative ou en matière de recherche de certaines entités contrôlées se prête avec difficulté à la mesure d’une valeur d’utilité enregistrable en comptabilité, sous la forme par exemple de flux de trésorerie attendus, ou même d’un potentiel de services attendus.

En revanche, le Plan comptable général (art. 332-4) propose une méthode d’évaluation alternative, fondée sur la valeur de la quote-part des capitaux propres détenue par la société-mère dans ses filiales. Cette méthode ne peut être utilisée que dans les conditions suivantes :

- *uniquement par les sociétés qui établissent des comptes consolidés,*
- *uniquement pour les sociétés contrôlées de manière exclusive,*
- *et sous réserve d’opérer les retraitements prévus par les règles de consolidation (avant répartition du résultat et élimination des cessions internes).*

L’évaluation par équivalence paraît la plus pertinente s’agissant des participations de l’Etat, compte tenu des difficultés d’évaluation liées aux autres méthodes. Elle permet en effet un suivi en comptabilité de l’évolution de la valeur globale de la participation (différente du simple coût d’acquisition), tout en évitant pour l’Etat l’écueil d’un suivi d’une hypothétique valeur de marché des participations relatives à des entités contrôlées, inexistante pour un grand nombre d’entre elles. Néanmoins, dans le cas de l’Etat, il est dérogé aux conditions limitatives d’utilisation prévues dans le cadre du Plan comptable général, pour les raisons suivantes :

- *l’Etat n’établit pas de comptes consolidés ;*
- *toutes les entités contrôlées par l’Etat (de manière exclusive ou conjointe) sont évaluées par équivalence ;*
- *de manière générale, il n’est pas prévu d’opérer les retraitements prévus par les règles de consolidation⁽¹⁾. En revanche, un examen ponctuel de certains traitements opérés par les entités pourra avoir lieu, et certains retraitements particuliers pourront être effectués, le cas échéant.*

¹ *L’Etat n’établissant pas, pour le moment, de comptes consolidés, les règles de consolidation qui lui seraient applicables ne sont pas connues, même s’il paraît évident qu’elles s’inspireraient des règles applicables aux entreprises, sous réserve de spécificités.*

Il est prévu, dans la norme, d'évaluer par équivalence les participations relatives à des entités contrôlées. Pour leur part, les participations relatives à des entités non contrôlées sont évaluées au coût d'acquisition, avec test de dépréciation. En effet, ces participations ne répondent pas aux mêmes objectifs que les précédentes.

L'utilisation de la quote-part des capitaux propres consolidés (hors intérêts minoritaires) pour le calcul de cette valeur d'équivalence, prévue par les dispositions normatives, rend compte de la valeur de la participation d'une manière plus adaptée que la prise en compte des capitaux propres sociaux de ces entités, notamment en cas de détentions indirectes.

II.2.3 – Indisponibilité des états financiers de l'exercice

Il peut exister un décalage d'un an entre les jeux de comptes utilisés pour évaluer les participations dans les comptes de l'Etat et l'exercice concerné pour l'Etat. Ce décalage fait l'objet d'un examen entité par entité, en commençant par les entités les plus significatives. L'évaluation par équivalence s'applique, par principe, aux comptes de l'année correspondante. Lorsqu'une impossibilité technique empêche cette utilisation, cette situation est indiquée au cas par cas dans les comptes de l'Etat.

III – LES CREANCES RATTACHEES AUX PARTICIPATIONS

Les créances rattachées sont principalement constituées par les prêts et avances accordés par l'Etat à des entités qui répondent à la définition des participations. Conformément aux dispositions prévues par le Plan comptable général, ces créances ne sont pas comptabilisées parmi les autres prêts et avances, mais sont rattachées aux participations de l'Etat correspondantes.

IV – POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS LORS DE LA PREMIERE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ETAT EN 2004

En application de l'article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme est conforme aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'Etat.

S'agissant des participations, la partie relative à la définition et aux critères d'appréciation du contrôle a été établie en référence à la norme IPSAS 6, elle-même proche de la norme IAS 27. En effet, la notion de contrôle, utilisée en consolidation, est définie dans les référentiels qui traitent des comptes consolidés.

La partie relative à l'évaluation lors de la comptabilisation initiale a été établie conformément au Plan comptable général. Il en va de même pour les dispositions relatives aux participations évaluées au coût d'acquisition, (dispositions conformes au règlement CRC n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs). La partie relative à l'évaluation par équivalence a été établie conformément aux dispositions correspondantes du Plan comptable général (art. 332-4), sous la réserve des dérogations qui concernent les conditions d'application de cette méthode.

La définition du coût d'acquisition, qui intègre certains coûts de transaction (honoraires, commissions) et frais de banque, a été établie conformément aux dispositions de la norme IAS 22². De manière générale, les normes internationales préconisent l'intégration d'un certain nombre de coûts liés aux acquisitions d'actifs dans la valeur initiale.

V – ETABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006

La valeur nette comptable des participations figurant au bilan de clôture du compte général de l'administration des finances tient lieu de valeur d'entrée lors du premier exercice d'application de la présente norme.

² La norme IAS 22 a été depuis remplacée par la norme IFRS 3. Ce texte est donc maintenu dans l'exposé des motifs à titre d'information historique.

Il est précisé que, conformément aux règles définies par la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs », les dispositions relatives à l'évaluation des participations prévues pour l'établissement du bilan d'ouverture s'appliquent en cas de correction d'une erreur intervenue lors du premier exercice d'application de la présente norme.

NORME N°7 - LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

La présente norme s'applique aux immobilisations financières de l'Etat. Ces dernières sont constituées des participations de l'Etat, matérialisées ou non par des titres, des créances rattachées à ces participations, et des prêts et avances accordés par l'Etat.

1.1 DEFINITIONS

Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

Participations de l'Etat

Constituent des participations de l'Etat les droits détenus par l'Etat sur d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, qui créent un lien durable avec celles-ci. Ces droits peuvent découler :

- de la détention de parts de capital dans les entités concernées,
- ou du statut juridique des entités concernées,
- ou de l'existence d'un contrôle (au sens défini ci-dessous) de ces entités par l'Etat.

Entités du périmètre

Les entités sur lesquelles l'Etat détient des droits ont une personnalité juridique et morale distincte de celle de l'Etat.

Prêts et avances accordés par l'Etat

Les prêts et avances sont des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'Etat s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.

Les *prêts* sont accordés pour une durée supérieure à 4 ans, alors que les *avances* sont octroyées par l'Etat pour une durée de 2 ans, renouvelable une fois sur autorisation expresse.

Dans la norme, les dispositions explicitement relatives aux prêts et avances ne concernent pas les créances rattachées aux participations.

1.2 CATEGORIES DE PARTICIPATIONS

Dès lors que les droits détenus sur une entité donnée ont été initialement comptabilisés parmi les participations de l'Etat, ce classement en participations demeure tant que l'Etat détient ces droits, quelle que soit l'évolution ultérieure de la part de l'Etat dans les capitaux propres de l'entité.

Les participations se divisent en deux catégories :

- participations relatives à des entités contrôlées par l'Etat ;
- participations relatives à des entités non contrôlées par l'Etat.

1.2.1 Critères et indicateurs de contrôle

Dans cette norme, le contrôle est défini comme la capacité de l'Etat à maîtriser l'activité opérationnelle et financière d'une autre entité, de manière à retirer un avantage et/ou à assumer les risques de cette activité.

L'appréciation du contrôle s'effectue selon les modalités suivantes :

- la nature des liens entre l'Etat et l'entité est examinée au regard des « critères généraux de reconnaissance du contrôle » (§ 1.2.1.1 ci-dessous), ce qui peut aboutir à un classement de l'entité dans l'une ou l'autre des catégories ;
- si ces dispositions ne sont pas pertinentes pour déterminer le contrôle ou l'absence de contrôle, alors sont utilisés les « indicateurs de contrôle » (§ 1.2.1.2).

1.2.1.1 Critères généraux de reconnaissance du contrôle

L'Etat est considéré comme contrôlant une autre entité si l'un au moins des « critères relatifs au pouvoir de contrôle » et l'un au moins des « critères d'avantage ou de risque » présentés ci-dessous sont réputés être remplis, à moins qu'il n'existe un autre élément établissant sans équivoque l'existence du contrôle de l'Etat.

a) Critères relatifs au pouvoir de contrôle :

- l'Etat détient, directement ou indirectement, la majorité des droits de vote dans l'organe délibérant (assemblée générale ou autre organe de ce type) de l'entité concernée ;
- l'Etat a le pouvoir, qu'il soit garanti par des dispositions juridiques spécifiques ou simplement exercé dans le cadre des règles générales existantes, de nommer ou de révoquer la majorité des membres de l'organe dirigeant (conseil d'administration ou autre organe de ce type) de l'entité concernée ;
- l'Etat a le pouvoir de réunir la majorité des droits de vote lors des réunions de l'organe dirigeant de l'entité concernée ; l'Etat est présumé exercer ce contrôle lorsqu'il dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40%, et qu'aucune autre personne ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne ;
- l'Etat détient le contrôle de l'entité en vertu de dispositions explicites.

b) Critères relatifs aux avantages retirés de l'activité et aux risques assumés par l'Etat :

- l'Etat a le pouvoir de faire cesser l'activité de l'entité concernée, et d'en obtenir un niveau significatif des avantages économiques résiduels ou d'en supporter un niveau significatif d'obligations ;
- l'Etat a le pouvoir d'imposer des transferts d'actifs (par exemple monétaires) en provenance de l'entité concernée à son profit, et/ou détient la responsabilité de certaines obligations de l'entité concernée.

1.2.1.2 Indicateurs de contrôle

Lorsque les critères généraux listés ci-dessus ne permettent pas de déterminer si l'entité concernée est contrôlée ou non par l'Etat, les éléments suivants constituent, pris individuellement ou de manière globale, des indicateurs de l'existence d'un tel contrôle :

a) Eléments relatifs au pouvoir de contrôle :

- l'Etat a la capacité de rejeter le budget de fonctionnement ou d'investissement de l'entité concernée ;
- l'Etat a la capacité de rejeter, annuler ou modifier les décisions de l'organe dirigeant de l'entité concernée ;
- l'Etat a la capacité d'approuver le recrutement, le changement d'affectation ou la révocation des dirigeants de l'entité concernée ;
- la mission de l'entité concernée est établie et limitée par la loi ;
- l'Etat détient une action spécifique lui conférant certains droits tels qu'un droit de veto sur l'évolution du capital, la cession d'actifs, ou d'autres droits de ce type.

b) Eléments liés aux avantages retirés de l'activité et aux risques assumés par l'Etat :

- l'Etat détient un droit direct ou indirect sur l'actif (ou le passif) net de l'entité concernée, avec un accès continu à ce dernier ;

- l'Etat détient un droit sur un niveau significatif de l'actif (ou du passif) net de l'entité concernée en cas de liquidation ;
- l'Etat a la capacité d'imposer à l'entité concernée une coopération de manière à atteindre ses propres objectifs ;
- l'Etat est responsable du passif résiduel de l'entité concernée.

1.2.1.3 Restrictions au contrôle

L'application des critères et indicateurs présentés ci-dessus peut ne pas être suffisante pour apprécier la réalité du contrôle opéré par l'Etat sur les entités concernées.

Dans certains cas, le contrôle de l'Etat est en effet restreint par des dispositions rigoureuses qui l'empêchent de retirer un avantage de l'activité de l'entité considérée. Ces dispositions peuvent être d'origine externe (par exemple étrangère) ou interne (par exemple : dispositions législatives ayant pour conséquence un renoncement, pour l'Etat, aux avantages qu'il pourrait tirer de l'activité de l'entité considérée).

Cette situation, exceptionnelle, doit conduire à un examen très approfondi des missions et de l'activité des entités concernées par ce type de dispositions, de manière à déterminer si le contrôle est sérieusement restreint ou non.

1.2.2 Entités contrôlées

Les entités contrôlées comprennent les entités contrôlées de manière directe et indirecte. Le contrôle indirect s'apprécie par l'application, par les entités concernées, des règles relatives à la consolidation³.

Dans le cas où l'Etat détient une participation directe minoritaire dans une entité elle-même détenue par une entité directement contrôlée par l'Etat, son contrôle par l'Etat s'apprécie en considérant la détention directe et indirecte.

1.2.3 Entités non contrôlées

Les entités ne répondant pas à la définition et aux critères des entités contrôlées, sont classées dans la catégorie des entités non contrôlées.

Les entités sur lesquelles le contrôle de l'Etat est sérieusement restreint sont également classées dans cette catégorie de participations.

1.3 CREANCES RATTACHEES AUX PARTICIPATIONS

Les créances (dividendes, intérêts, parts de résultat) sont rattachées aux participations qui les engendrent. Les prêts et les avances consentis par l'Etat aux entités, contrôlées ou non, qui font partie de ses participations, sont également rattachés aux participations concernées.

2. COMPTABILISATION

2.1 PARTICIPATIONS

La comptabilisation des participations à l'actif du bilan de l'Etat prend effet au moment où les droits correspondants sont transférés à l'Etat.

2.2 PRETS ET AVANCES

Les prêts et avances, consentis par l'Etat à des entités ne faisant pas partie de ses participations, sont des actifs immobilisés de l'Etat.

Les prêts et avances sont rattachés à l'exercice au cours duquel les droits correspondants sont nés.

³ L'article 136 de la loi n° 2002-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière étend l'obligation d'établir des comptes consolidés aux établissements publics de l'Etat soumis aux règles de la comptabilité publique, à partir du 1^{er} janvier 2006.

Les avances dont le remboursement est directement soumis à la réalisation de conditions dûment identifiées lors de la comptabilisation initiale, font l'objet, en plus de leur inscription à l'actif de l'Etat, d'une information en annexe.

3. EVALUATION

3.1 PARTICIPATIONS

3.1.1 Evaluation lors de la comptabilisation initiale

A leur entrée dans le patrimoine de l'Etat, les participations sont évaluées à leur coût d'acquisition.

Le coût d'acquisition des participations est égal au prix auquel elles ont été acquises ou aux apports initiaux de l'Etat. Les coûts tels que les commissions d'intermédiaires, les honoraires et les frais de banque sont inclus dans le coût d'acquisition, dans la mesure où ces frais sont directement rattachables à une opération.

Le financement par l'Etat, quand il n'est pas maître d'ouvrage, de travaux sur des biens contrôlés par une entité contrôlée est imputé sur la participation de l'Etat dans cette entité contrôlée. Il en est de même lors de leur livraison lorsque l'Etat a été maître d'ouvrage de tels travaux.

3.1.2 Evaluation à la date de clôture

A la date de clôture, l'Etat évalue ses participations de la manière suivante :

- pour les participations relevant de la catégorie des entités contrôlées, à la valeur d'équivalence des participations concernées ;
- pour les participations relevant de la catégorie des entités non contrôlées, au coût d'acquisition.

3.1.2.1 Participations évaluées par équivalence

La valeur d'équivalence d'une participation est égale à la quote-part, détenue directement par l'Etat, des capitaux propres de l'entité concernée.

En cas d'établissement de comptes consolidés de l'entité, les capitaux propres à prendre en compte sont les capitaux propres consolidés hors intérêts minoritaires.

A la date de clôture, la variation de la valeur globale d'équivalence des participations par rapport à l'année précédente est inscrite en écart d'équivalence.

Si la valeur globale d'équivalence des participations est inférieure à leur valeur globale initiale, une dépréciation globale est constatée. La dépréciation constatée au cours de l'exercice donne lieu à une dotation aux dépréciations, comptabilisée en charge de l'exercice.

Si la valeur globale d'équivalence est négative, une provision pour risque global est constituée à due concurrence de la valeur négative, une dépréciation globale étant par ailleurs constatée à hauteur de la valeur globale initiale. La provision constatée au cours de l'exercice donne lieu à une dotation aux provisions, comptabilisée en charge de l'exercice.

3.1.2.2 Participations évaluées au coût d'acquisition

Un test de dépréciation est pratiqué, en fin d'exercice, s'il existe un indice quelconque montrant que l'actif concerné a pu perdre notablement de sa valeur. La valeur nette comptable de la participation est comparée à sa valeur actuelle.

Si la valeur actuelle de la participation est jugée notablement (c'est-à-dire de manière significative) inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation est constatée.

La valeur nette comptable est égale à la valeur d'entrée, diminuée des éventuelles dépréciations. La valeur actuelle s'apprécie en fonction de l'utilité de l'actif pour l'Etat. Pour les participations de l'Etat, la valeur d'équivalence des participations tient lieu de valeur actuelle.

3.1.3 Valeur de sortie des participations

Lors de la sortie d'une participation, celle-ci est sortie de l'actif du bilan de l'Etat pour sa valeur d'entrée au bilan.

3.2 PRETS ET AVANCES

Les prêts et avances sont initialement comptabilisés à leur valeur nominale de remboursement.

La valeur d'inventaire des prêts et avances est égale à leur valeur actuelle, celle-ci étant une valeur d'estimation qui s'apprécie au regard de l'utilité de la créance pour l'Etat.

Une dépréciation est constatée dès l'apparition d'une perte probable, c'est-à-dire lorsque la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur nominale de remboursement.

Les prêts et avances dont la valeur nominale de remboursement a diminué font l'objet :

- de la constatation d'une charge si la diminution est certaine et définitive,
- d'une dépréciation si la diminution est réversible.

Les prêts et avances dont la valeur nominale de remboursement a augmenté font l'objet de la constatation d'un produit si l'augmentation est certaine et définitive ; si l'augmentation est réversible, la créance est conservée à sa valeur d'entrée.

Les intérêts courus sont rattachés au principal de la créance de l'Etat.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

Dans les états financiers, sont présentés en annexe les tableaux de synthèse suivants :

Participations :

- Liste des participations significatives contrôlées et détenues de manière directe, avec indication du taux de participation ;
- Tableau des mouvements (cessions, acquisitions et fusions) de participations au cours de l'exercice ;
- Tableau de ventilation de l'écart d'équivalence par catégories ;
- Tableau des participations relatives à des entités présentant des capitaux propres négatifs.

Prêts et avances :

- Montant et nature des avances dont le remboursement est conditionnel.

5. DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'ETABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006

La valeur nette comptable des participations figurant au bilan de clôture du compte général de l'administration des finances tient lieu de valeur d'entrée lors du premier exercice d'application de la présente norme.

NORME N°2

LES CHARGES

NORME N°2 - LES CHARGES

EXPOSE DES MOTIFS

La présente norme vise à définir les charges de l'Etat ainsi qu'à déterminer les règles de comptabilisation et d'évaluation de ces charges.

I - SPECIFICITES LIEES AUX CHARGES DE L'ETAT

La norme relative aux charges tient compte de l'obligation de concilier les besoins de la comptabilité générale avec ceux de la comptabilité budgétaire, c'est-à-dire d'articuler la structuration comptable des charges et la structuration budgétaire des dépenses, par titres et catégories, fixée par l'article 5 de la loi organique. Ainsi, un niveau commun de nomenclature par nature a été déterminé. Il donne une correspondance simple mais non stricte entre les charges comptables et les dépenses budgétaires. En effet, certaines charges comme les dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations ou les décotes sur emprunts n'ont pas d'impact budgétaire. Inversement, les mouvements entre le budget général et les comptes spéciaux ou les budgets annexes ne figureront pas dans les états financiers alors qu'ils sont retracés en comptabilité budgétaire dans des postes correspondant à leur nature. Par ailleurs, certaines charges de fonctionnement ne sont pas budgétairement des dépenses de fonctionnement mais des dépenses de personnel : il s'agit des impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations.

La norme identifie comme spécificités de l'Etat :

- les « subventions pour charges de service public » au sein des charges de fonctionnement ;
- les « charges d'intervention » ;
- le périmètre des charges financières de l'Etat ;
- l'absence de catégorie de charges exceptionnelles ou de charges extraordinaires pour l'Etat.

I.1 - Les subventions pour charges de service public

Les charges de fonctionnement de l'Etat comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect, correspondant aux subventions pour charges de service public.

Les « subventions pour charges de service public » sont des versements effectués par l'Etat pour financer les charges liées au fonctionnement d'entités contrôlées. Les subventions pour charges de service public sont ainsi constitutives d'une catégorie spécifique, celle de charges de fonctionnement indirect.

I.2 - Les charges d'intervention

I.2.1 - Définition

Les « charges d'intervention » sont des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'Etat. Elles correspondent principalement aux transferts, sans contrepartie directe comptabilisée (par exemple les versements liés à des dispositifs sociaux ou économiques).

Les transferts correspondent aux charges financières réellement supportées par l'Etat. Ils comprennent notamment :

- les « prélèvements sur recettes » (notion budgétaire) au profit des collectivités territoriales correspondant à des charges de l'Etat (aides globalisées accordées aux collectivités territoriales suite aux lois de décentralisation, versements liés à la mise en place de mécanismes de péréquation ou de redistribution, compensations des pertes de recettes fiscales résultant des décisions de l'Etat et incitations financières diverses comme celles accordées pour le développement de l'intercommunalité). Ces charges sont comptabilisées en « transferts aux collectivités territoriales » ;

- les décisions d'apurement des créances portant sur les impôts directs locaux, l'Etat supportant le risque de non-paiement de ces créances. Ces décisions sont comptabilisées en « transferts aux collectivités territoriales » (admissions en non-valeur, décisions gracieuses et autres dégrèvements - cf. norme n°9 relative aux créances de l'actif circulant).

En revanche, les transferts de l'Etat n'incluent pas les reversements de recettes que celui-ci collecte pour le compte de tiers et pour lesquels il ne supporte pas de risques (par exemple, les amendes forfaitaires de la circulation reversées aux collectivités locales ou les ressources douanières revenant aux communautés européennes). Ces opérations pour le compte de tiers sont retracées dans le bilan de l'Etat. Elles sont sans impact sur le résultat, à l'exception des éventuels frais de perception de ces recettes.

I.2.2 - Périmètre des catégories de bénéficiaires

Les transferts sont versés à des bénéficiaires clairement identifiés par la loi organique. Il s'agit des ménages, des entreprises, des collectivités territoriales et des autres collectivités. Ces mêmes catégories ont été retenues pour le classement comptable des transferts. Ainsi, la norme distingue quatre catégories de bénéficiaires dont les périmètres sont définis de la manière suivante :

- pour les « ménages » et les « entreprises », la norme reprend les définitions fournies par la comptabilité nationale à la différence près qu'elle classe les entrepreneurs individuels dans le périmètre des entreprises. L'objectif est de circonscrire les ménages à des unités de consommation et les entreprises à des unités de production de biens et services, quelle que soit leur nature juridique ;
- pour les « collectivités territoriales », la norme ne distingue pas, comme en droit administratif, deux catégories de personnes morales de droit public autres que l'Etat : les collectivités territoriales, personnes morales à vocation locale, et les établissements publics, personnes morales à vocation fonctionnelle ou technique. En effet, certains établissements publics, comme les hôpitaux, personnes morales à vocation technique, ont une compétence locale. A l'opposé, les structures de regroupement en matière d'intercommunalité sont aussi des établissements publics. Enfin, certains établissements publics bénéficient actuellement de concours financiers identiques à ceux des collectivités territoriales au sens strict. Aussi, il apparaît difficile d'exclure ces entités du périmètre « collectivités territoriales » dans la mesure où le retraitement du montant global des concours par type de bénéficiaire s'avérerait complexe, sans pour autant présenter d'avantages significatifs.

Par conséquent, le périmètre des « collectivités territoriales » inclut :

- les collectivités territoriales au sens strict à savoir les régions, les départements et les communes ainsi que les établissements publics de coopération ;
 - les établissements publics ayant une compétence territoriale (établissements publics locaux de santé, sociaux et médico-sociaux, de construction et d'enseignement) ;
 - les établissements particuliers bénéficiant de transferts similaires aux collectivités territoriales au sens strict.
- Enfin, la catégorie « autres collectivités » regroupe les entités qui n'appartiennent pas, par définition, aux périmètres des transferts identifiés ci-dessus. On distingue :
- les entités ayant un statut de droit public comme les groupements d'intérêt public, les établissements publics nationaux, les organismes sociaux tels que les caisses nationales de sécurité sociale, etc. ;
 - les entités ayant un statut de droit privé dont le périmètre correspond à celui des institutions à but non lucratif au service des ménages selon les règles de la Comptabilité nationale. Ce sont les associations, les fondations, les congrégations religieuses, etc. ;
 - les entités ayant un statut de droit international à savoir les institutions étrangères ou internationales, telles que les instances onusiennes.

1.2.3 - Principe du bénéficiaire final

Les bénéficiaires de transferts correspondent aux entités désignées expressément comme le destinataire final d'un transfert. Le bénéficiaire final est la cible de la mesure ou du dispositif d'une politique publique déterminée dans le cadre de transferts versés directement par les services de l'Etat comme dans le cadre de transferts indirects par l'intermédiaire d'organismes redistributeurs.

Par exemple, un transfert à l'ANPE au titre d'une mesure relative au retour à l'emploi de chômeurs constitue un transfert indirect. Ce transfert concerne :

- *les « ménages » s'agissant des primes à l'emploi que l'ANPE reverse aux chômeurs concernés par le dispositif ;*
- *les « entreprises » pour la part des aides à l'embauche versée à l'employeur.*

1.3 – Le périmètre des charges financières de l'Etat

Le périmètre des charges financières de l'Etat est celui des immobilisations financières, des dettes financières, des instruments financiers à terme et de la trésorerie de l'Etat.

En effet, par souci de cohérence entre la structuration budgétaire et comptable, la norme classe parmi les charges de fonctionnement certaines opérations telles que les intérêts moratoires résultant d'un paiement tardif ou les pertes de change sur les opérations de gestion ordinaire.

1.4 – La notion de charges exceptionnelles ou de charges extraordinaires de l'Etat

Les normes comptables internationales ne se réfèrent pas à la notion de charges exceptionnelles, comme le Plan comptable général, mais à celle de charges extraordinaires. Cette analyse a été transposée à l'Etat et a conduit à privilégier l'approche « extraordinaire-ordinaire » plutôt qu'« exceptionnelle-courante ».

L'IASB définit les charges extraordinaires par opposition aux charges ordinaires⁴. Les charges extraordinaires résultent d'événements ou de transactions clairement distinctes des activités ordinaires et dont on ne s'attend pas à ce qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou régulière. C'est la nature de l'évènement ou celle de la transaction et non la fréquence avec laquelle de tels événements sont censés se reproduire qui détermine si un événement ou une transaction correspond ou non aux activités ordinaires. Par conséquent, les événements ou les transactions pour lesquels un élément extraordinaire peut se produire sont extrêmement rares.

Le Comité secteur public de l'IFAC complète cette définition en introduisant deux critères supplémentaires :

- *le critère de non-reproduction d'un événement ou d'une transaction dans un avenir prévisible, selon lequel l'évènement ou la transaction est réputé extraordinaire si dans un avenir prévisible, leur fréquence de réalisation est faible ;*
- *le critère de contrôle ou d'influence de l'entité selon lequel tout événement ou transaction hors du champ de contrôle ou d'influence de l'entité est réputé extraordinaire. Pour l'IFAC, ne relèvent pas du champ de contrôle ou d'influence de l'entité, les cas pour lesquels les décisions ou les résolutions de l'entité n'influent pas sur la réalisation de la transaction ou de l'évènement.*

Toutefois, en appliquant les critères IFAC à l'Etat, il apparaît qu'aucune charge de l'Etat ne constitue une charge extraordinaire dans la mesure où cette charge :

- *résulte de l'activité ordinaire de l'Etat suite aux accords qu'il a passés et aux décisions qu'il a prises ;*
- *entre, de fait, dans sa sphère d'influence ou de contrôle.*

Ainsi, par exemple, la perte provenant de la décision de vendre un actif plutôt que de le conserver n'est pas considérée comme un élément extraordinaire dans la mesure où l'Etat est à l'origine de la décision

⁴ *Les charges ordinaires sont des charges relatives aux activités dans lesquelles une entité est engagée dans le cadre de ses affaires, ainsi que les activités liées à titre d'accessoire ou dans le prolongement de ses activités ordinaires.*

de cession de l'actif. Une pénalité à verser à l'Union européenne, ne pourra pas être considérée comme extraordinaire dans la mesure où cette pénalité résulte du non-respect par l'Etat des engagements qu'il a pris. De même, les dépenses engagées par l'Etat et relatives à la réparation d'un dommage (type catastrophe naturelle) ne devraient pas être qualifiées d'extraordinaires puisqu'il est de la responsabilité de ce dernier d'assurer une aide aux personnes sinistrées.

Par conséquent, le principe de l'abandon de la notion de charges extraordinaires pour l'Etat a été retenu.

II – POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS COMPTABLES

Pour déterminer les principes généraux de comptabilisation et d'évaluation des charges de l'Etat, la norme s'est inspirée des référentiels comptables suivants :

- ***pour les charges de même nature que celles des entreprises** (charges de fonctionnement direct et charges financières), les règles de comptabilisation et d'évaluation retenues sont celles du Plan comptable général à l'exception des charges financières liées aux opérations sur instruments financiers à terme et aux opérations en devises. Pour ces opérations, les règles de comptabilisation et d'évaluation sont celles prévues par les règlements du Comité de la réglementation bancaire n° 88-02 du 22 février 1988 modifié relatif à la comptabilisation des opérations sur instruments financiers à terme de taux d'intérêt, n° 90-15 du 18 décembre 1990 modifié relatif à la comptabilisation des contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises et n°89-01 du 22 juin 1989 modifié relatif à la comptabilisation des opérations en devises (cf. norme n°11 sur les dettes financières et les instruments financiers à terme) ;*
- ***pour les charges plus spécifiques liées à la mission de régulateur économique et social de l'Etat** (charges de fonctionnement indirect et charges d'intervention), il n'existe pas de référentiels comptables connus applicables et les principes comptables de droit commun ne sont pas toujours transposables ;*
- ***pour les charges exceptionnelles**, les travaux préparatoires à la norme se sont inspirés de la norme IAS 8 relative au résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables ainsi que de la norme IPSAS 3 correspondant au surplus ou déficit net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.*

Sur cette base, la norme sur les charges énonce un principe général de comptabilisation conforme au principe de patrimonialité. Selon ce principe, les charges de l'Etat doivent être enregistrées dès la naissance des obligations. Le critère de rattachement des charges à l'exercice se définit comme l'impact des obligations sur le patrimoine de l'Etat. Le critère de rattachement des charges à l'exercice se fonde sur la date de réalisation de l'événement, indépendamment de la date effective à laquelle cet événement est connu ou enregistré dans les écritures comptables. Toutefois, la difficulté d'évaluation des obligations dès leur naissance ne permet pas toujours de retenir le critère de rattachement des charges à la naissance des obligations, mais au moment où il existe une estimation fiable de leur montant, c'est-à-dire à l'exécution de l'opération génératrice de la charge. C'est pourquoi le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait.

NORME N°2 - LES CHARGES

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1 CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME

La présente norme s'applique aux charges de l'Etat définies comme une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif.

Les charges de l'Etat correspondent soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, définitive et sans contrepartie directe dans les comptes. Elles comprennent :

- les charges de fonctionnement ;
- les charges d'intervention ;
- les charges financières.

1.2 CATEGORIES DE CHARGES

1.2.1 Les charges de fonctionnement

Les charges de fonctionnement correspondent aux charges issues de l'activité ordinaire de l'Etat. Elles comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect.

1.2.1.1 Les charges de fonctionnement direct

Les charges de fonctionnement direct correspondent :

- aux sommes versées en contrepartie de marchandises et d'approvisionnements achetés ou consommés, de travaux et de services consommés directement par l'Etat au titre de son activité ordinaire ;
- aux charges de personnel, que sont l'ensemble des rémunérations du personnel de l'Etat, en monnaie et parfois en nature, en contrepartie du travail fourni, ainsi que des charges liées à ces rémunérations. Elles concernent :
 - les rémunérations du personnel, qui correspondent à leur rémunération principale, aux heures supplémentaires, aux primes et gratifications, aux indemnités et avantages divers en monnaie et en nature, aux indemnités de congés payés et au supplément familial de traitement ;
 - les charges de sécurité sociale, de prévoyance et contributions directes que sont les cotisations patronales versées par l'Etat employeur aux organismes sociaux ainsi que la contribution à la CNAF ;
 - les prestations directes employeur, qui correspondent aux prestations sociales obligatoires versées directement par l'Etat à ses agents, celui-ci ne cotisant pas aux caisses de sécurité sociale ;
 - les autres charges sociales, qui correspondent aux prestations sociales facultatives ;
 - les autres charges de personnel ;
- aux versements sans contrepartie directe répondant à une obligation légale hors versements liés aux charges de personnel (impôts, taxes et versements assimilés) ;
- aux valeurs nettes comptables des éléments d'actifs cédés ;

- aux décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé des créances recouvrées pour le compte de l'Etat initialement comptabilisées.

1.2.1.2 Les charges de fonctionnement indirect

Les charges de fonctionnement indirect sont les subventions pour charges de service public. Les subventions pour charges de service public correspondent aux versements effectués par l'Etat à des entités contrôlées afin de couvrir leurs propres charges de fonctionnement, engendrées par l'exécution de politiques publiques relevant de la compétence directe de l'Etat mais que ce dernier leur a confiées, et dont il conserve le contrôle. Ces versements ont pour contrepartie la réalisation des missions confiées par l'Etat.

1.2.2 Les charges d'intervention

1.2.2.1 Les charges d'intervention

Les charges d'intervention sont des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'Etat. Les charges d'intervention comprennent :

- les transferts, versements sans contrepartie équivalente comptabilisable et significative d'échange effectués soit directement par les services de l'Etat, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers au profit d'un ou plusieurs bénéficiaire(s) appartenant à des catégories strictement identifiées (ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres collectivités).

Toutefois, ne sont pas assimilés à des transferts mais à des opérations effectuées pour le compte de tiers les versements provenant de recettes que l'Etat encaisse en qualité de mandataire et qu'il reverse à ces tiers. Ces opérations sont retracées dans les comptes de l'Etat mais elles sont sans impact sur le résultat de l'exercice, exception faite des éventuels frais de perception ;

- les charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat.

1.2.2.2 Les bénéficiaires de transferts

Le bénéficiaire de transferts est le bénéficiaire final de la mesure ou du dispositif d'une politique publique déterminée, dans le cadre de transferts effectués directement par les services de l'Etat comme dans le cadre de transferts indirects effectués par l'intermédiaire d'organismes redistributeurs.

Il existe quatre catégories de bénéficiaires :

- les ménages : individus ou groupes d'individus considérés dans leur fonction de consommateurs ;
- les entreprises : unités de production de biens et de services quelle que soit leur nature juridique, dès lors que la vente de leurs biens et services couvrent plus de 50% de leurs coûts de production. Sont concernés les entreprises individuelles agricoles et non agricoles, les sociétés financières ou non financières du secteur public ou du secteur privé, les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial et toutes autres entités répondant au critère commercial précédemment énoncé ;
- les collectivités territoriales : collectivités territoriales au sens strict à savoir les communes, les départements, les régions et les établissements publics qui leur sont rattachés ou associés ainsi que les établissements publics ayant une compétence territoriale ;
- les autres collectivités : entités ayant un statut de droit public, de droit privé ou de droit international et n'appartenant pas aux périmètres précédemment identifiés.

1.2.3 Les charges financières

Les charges financières résultent des dettes financières, des instruments financiers à terme, de la trésorerie et des immobilisations financières. Sont exclus les frais des services bancaires, les intérêts moratoires résultant d'un paiement tardif ainsi que les intérêts et pertes de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie.

Elles comprennent :

- les charges d'intérêts des dettes financières, des éléments constitutifs de la trésorerie, des instruments financiers à terme et des dettes diverses liées aux opérations de financement et de trésorerie ;
- les pertes de change liées aux dettes financières et aux instruments financiers à terme libellés en monnaie étrangère ;
- les charges nettes sur cessions d'équivalents de trésorerie correspondant aux moins-values supportées lors de la cession des équivalents de trésorerie concernés ;
- les autres charges financières liées aux opérations de financement et de trésorerie et aux immobilisations financières.

2. COMPTABILISATION

2.1 LES REGLES GENERALES DE COMPTABILISATION

Le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait, sous réserve qu'elles puissent être évaluées de manière fiable.

2.2 APPLICATION PAR CATEGORIES DE CHARGES

2.2.1 Les charges de fonctionnement direct

Pour les biens, le critère de rattachement des charges à l'exercice est la livraison des fournitures ou des biens non immobilisés commandés.

Pour les prestations de service, le critère de rattachement des charges à l'exercice est la réalisation de ces prestations de services. Toutefois, les frais d'émission des emprunts peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt.

Pour les contrats à long terme, les charges associées à ces contrats doivent être comptabilisées en fonction du degré d'avancement de l'exécution des contrats à la date de clôture. Lorsqu'il est probable que le total des charges du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue doit être comptabilisée en charge.

2.2.2 Les charges de fonctionnement indirect

Pour les subventions pour charges de service public, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acte attributif (décision individuelle d'attribution, arrêté attributif).

En fin d'exercice, une dotation aux provisions pour charges de fonctionnement est comptabilisée pour les subventions :

- dont l'attribution est subordonnée à la réalisation de conditions ;
- qui n'ont pas encore fait l'objet d'un acte attributif ;
- et qui correspondent au moins en partie à des droits rattachables à l'exercice.

Cette dotation aux provisions représente l'estimation des droits rattachables à l'exercice.

2.2.3 Les charges d'intervention

Pour les transferts, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acte attributif (décision individuelle d'attribution, arrêté attributif).

En fin d'exercice, une dotation aux provisions pour charges d'intervention est comptabilisée pour les transferts :

- dont l'attribution est subordonnée à la réalisation de conditions ;
- qui n'ont pas encore fait l'objet d'un acte attributif ;
- et qui correspondent au moins en partie à des droits rattachables à l'exercice ;

Cette dotation aux provisions représente l'estimation des droits rattachables à l'exercice.

2.2.4 Les charges financières

Pour les charges financières constituant des intérêts, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acquisition par le tiers, prorata temporis, de ces intérêts.

Pour les charges financières constituant des décotes, est rattachée à l'exercice la quote-part de la décote calculée selon la méthode actuarielle.

Pour les charges financières constituant des pertes, le critère de rattachement est la constatation des pertes, sauf en matière d'instruments financiers à terme de couverture pour lesquels le critère de rattachement est la constatation des produits enregistrés sur l'élément couvert à partir de la date de l'échéance du contrat.

3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

La nature et le montant des charges à payer, des charges constatées d'avance et des charges à étaler ainsi que le traitement des charges à étaler sont présentés en annexe.

La nature et l'importance des contributions en nature consenties par l'Etat à un tiers, correspondant le plus souvent aux mises à disposition de personnes, de biens meubles et immeubles et présentant un caractère significatif, font l'objet d'une information en annexe.

NORME N°2 - LES CHARGES

ILLUSTRATIONS

I - LE NIVEAU COMMUN DE LA NOMENCLATURE PAR NATURE

Le tableau ci-dessous illustre l'articulation entre la structure comptable des charges et la structure budgétaire des dépenses. Cette articulation est une correspondance simple mais non stricte entre les comptes de charges du plan comptable et les titres et catégories de dépenses budgétaires. Il n'existe effectivement pas de relation bijective entre les comptes du plan comptable et les titres de dépenses budgétaires.

Par exemple :

- *les charges de personnel ne sont pas égales au titre II « dépenses de personnel », dans la mesure où les impôts, taxes et versements assimilés sur rémunération relèvent du titre II pour le volet budgétaire mais correspondent, pour le volet comptable, aux prestations externes et autres charges de gestion ordinaire ;*
- *les achats, les prestations externes et autres charges de gestion ordinaire et les subventions pour charges de service public n'équivalent pas aux dépenses de fonctionnement figurant au titre III, qui n'englobe qu'une partie des impôts, taxes et versements assimilés (cf. point précédent). En outre, les charges calculées n'ont pas d'impact budgétaire ;*
- *le titre I « dotations des pouvoirs publics » n'apparaît pas dans le niveau commun de la nomenclature par nature. Ces dépenses seront, en effet, suivies budgétairement par destination puis ventilées par nature de charges.*

EXEMPLES DE COMPTES DE CHARGES
CATEGORIES DE DEPENSES BUDGETAIRES

ACHATS	TITRE III - DEPENSES DE FONCTIONNEMENT
Achats stockés : matières premières et fournitures	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Achats de matériel et de petits équipements stockés	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Variations de stocks	
Achats d'études et prestations de service	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Achats non stockés de matières et fournitures	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Achats de matériels et de petits équipements non stockés	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats	
PRESTATIONS EXTERNES ET AUTRES CHARGES DE GESTION ORDINAIRE	TITRE II - DEPENSES DE PERSONNEL TITRE III - DEPENSES DE FONCTIONNEMENT
Services extérieurs	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Impôts, taxes et versements assimilés	
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	Cotisations et contributions diverses (titre II)
Autres impôts, taxes et versements assimilés	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Intérêts moratoires et condamnations	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Valeur comptable des éléments d'actifs cédés	
SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC	TITRE III - DEPENSES DE FONCTIONNEMENT Subventions pour charges de service public
CHARGES DE PERSONNEL	TITRE II - DEPENSES DE PERSONNEL
Rémunérations du personnel	Rémunérations d'activité
Charges de sécurité sociale, de prévoyance et contrib° directes	Cotisations et contributions diverses
Prestations directes d'employeur	Prestations sociales et allocations diverses
Autres charges sociales	Prestations sociales et allocations diverses
Autres charges de personnel	Prestations sociales et allocations diverses
CHARGES D'INTERVENTION	TITRE VI - DEPENSES D'INTERVENTION
Transferts aux ménages	Transferts aux ménages
Transferts aux entreprises	Transferts aux entreprises
Transferts aux collectivités territoriales	Transferts aux collectivités territoriales
Transferts aux autres collectivités	Transferts aux autres collectivités
Charges résultant de la mise en jeu de garanties	Appels en garantie
CHARGES FINANCIERES	TITRE IV - CHARGES DE LA DETTE DE L'ÉTAT
Charges d'intérêts	Intérêt de la dette financière négociable Intérêt de la dette financière non négociable
Pertes sur créances rattachées à des participations	
Charges sur instruments financiers à terme	Charges financières diverses
Pertes de change	Charges financières diverses
Charges nettes sur cession d'équivalents de trésorerie	
Autres charges financières	Charges financières diverses
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX PROVISIONS ET AUX DEPRECIATIONS	

II - CRITERES DE RATTACHEMENT DES CHARGES A L'EXERCICE PAR NATURE DE CHARGES

Le tableau ci-dessous décline, par nature de charges, le service fait en tant que critère de rattachement des charges à l'exercice.

CATEGORIES DE CHARGES	NAISSANCE DES OBLIGATIONS	CRITERE DE RATTACHEMENT DES CHARGES A L'EXERCICE
CHARGES DE FONCTIONNEMENT DIRECT		
Achats, prestations externes et autres charges de gestion ordinaire		
Marchés passés sans formalités préalables : - Achats sur factures ou sur mémoires de fournitures, services ou travaux - Services soumis au régime de l'article 30 du CMP (consultations d'avocats ...)	Signature du contrat par les parties ou du bon de commande	Livraison des fournitures, réception des services ou des travaux
Marchés de fournitures courantes, services ou travaux	Notification du marché	Livraison des fournitures, réception des services ou des travaux
Contrats d'abonnement	Signature du contrat (bon de commande)	Signature du contrat (bon de commande)
Baux	Signature du contrat de location	Signature du contrat de location ou réception de l'avis d'échéance ou application des termes du contrat
Indemnisations non contentieuses suite à demande préalable (dépenses sans condamnations)	Réalisation de l'événement ouvrant droit à dépôt d'une demande	Décision d'indemnisations non contentieuses
Condamnations pécuniaires suite à décision de justice	Réalisation de l'événement mettant en jeu la responsabilité publique	Décision de justice fixant le montant de la condamnation pécuniaire
Remboursements divers (frais de déplacement, de réception, liés aux élections...)	Signature de l'ordre de mission, du contrat, du bon de commande, ou réalisation de l'événement ouvrant droit à remboursement	Décision de remboursement
Impôts et taxes	Réalisation de l'événement générateur de l'obligation de versement	Exercice d'une activité soumise à taxation ou détention d'un bien immobilier à la date d'imposition ou occupation du bien immobilier au 1 ^{er} janvier de l'année
PERSONNEL		
Rémunérations et accessoires	Nomination, promotion ou embauche	Service fait
Charges de pensions : Pensions civiles et militaires de retraite, et rentes viagères d'invalidité Allocations temporaires d'invalidité	Réalisation de l'événement ouvrant droit à bénéfice d'une pension de retraite ou d'une rente viagère d'invalidité Réalisation de l'événement ouvrant droit à bénéfice d'une allocation temporaire d'invalidité	Constatation du droit à pension (existence du droit à pension à l'échéance) Constatation du droit à allocation (existence du droit à allocation à l'échéance)
Pensions militaires d'invalidité et victimes de guerre Retraite du combattant	Réalisation de l'événement ouvrant droit à bénéfice d'une pension d'invalidité Réalisation de l'événement ouvrant droit à bénéfice d'une retraite du combattant	Constatation du droit à pension d'invalidité (existence du droit à pension à l'échéance) Constatation du droit à retraite du combattant
CHARGES DE FONCTIONNEMENT INDIRECT		
Subventions pour charges de service public	Réalisation de l'événement ouvrant droit au bénéfice d'une subvention pour charge de service public	Acte attributif (arrêté attributif, décision individuelle d'attribution)
CHARGES D'INTERVENTION		
Transferts	Réalisation de l'événement ouvrant droit au bénéfice d'un transfert	Acte attributif (arrêté attributif, décision individuelle d'attribution)
Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat	Réalisation de l'événement ouvrant droit au versement résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat	Décision de versement de garantie

III - TABLEAU RECAPITULATIF

Le tableau ci-dessous a pour but de résumer et d'illustrer les dispositions normatives sur le contenu des principaux transferts versés aux collectivités territoriales tels qu'ils apparaissent dans la loi de finances pour 2004.

Charges d'intervention ou transferts aux collectivités territoriales	Opérations pour le compte de tiers
<p><u>Dotations de fonctionnement</u> Dotation Globale de Fonctionnement (DGF)⁵ Dotation spéciale pour le logement des instituteurs (DSI) Fonds National de Péréquation de la taxe professionnelle (FNPTP)⁶ Dotation élu local Reversement de la TIPP à la Corse Subventions de fonctionnement diverses</p> <p><u>Dotations d'équipement</u> Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA) Dotation Globale d'Équipement (DGE) Subventions d'équipement ou d'investissement diverses</p> <p><u>Dotations liées aux transferts de compétence</u> Dotation générale de décentralisation (fctt) Dotation régionale d'équipement scolaire (équipmt) Dotation départementale d'équipement des collèges (équipmt)</p> <p><u>Compensations des allègements de fiscalité locale (fctt)</u> Dotation de compensation de la taxe professionnelle (DCTP) Compensation des exonérations relatives à la fiscalité locale Compensation de la suppression de la part des salaires dans les bases de la taxe professionnelle⁷ Décisions d'apurement des créances portant sur les impôts directs locaux (dégrèvements législatifs) Contrepartie de l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties</p>	<p>Prélèvement au titre des amendes forfaitaires de la circulation</p>

IV - APPLICATION DES PRINCIPES GÉNÉRAUX ET TYPOLOGIES DES TRANSFERTS ET DES SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC

Cette annexe a pour objet d'illustrer les principes généraux relatifs au mode de comptabilisation des transferts et des subventions pour charges de service public versées par l'État et de fournir une typologie de ces opérations.

L'objectif n'est pas de fournir le mode de comptabilisation de tous les transferts et subventions pour charges de service public mais d'avoir un échantillon représentatif de ces opérations sur lequel s'appliquent les principes comptables généraux.

Les tendances ainsi observées ont permis d'identifier deux grandes catégories de versements :

- les versements effectués sur procédure d'instruction ;
- les versements effectués sur procédure de « dotation ».

IV.1 - Les versements effectués sur procédure d'instruction : le cas des transferts directs

Ces versements sur procédure d'instruction sont attribués à des bénéficiaires publics ou privés pour financer des actions ou des projets déterminés. Ils sont alloués sur la base d'une instruction de dossier par une autorité administrative compétente. Les éléments constitutifs de la demande sont définis par des

⁵ Conformément à la réforme d'architecture des dotations de l'Etat aux collectivités locales, la DGF intègre la compensation de la suppression de la part salaires de la taxe professionnelle, les dotations de compensations de réformes de fiscalité régionale, 95% de la DGD (hors concours particuliers), la dotation de péréquation du fonds national de péréquation et les compensations des baisses de DCTP précédemment prise en charge par le FNPTP.

⁶ Concerne uniquement la compensation des pertes de bases de taxe professionnelle et de redevances des mines.

⁷ Seulement pour la part revenant aux fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle.

textes qui les instituent. Ils sont versés directement au bénéficiaire final par les services administratifs de l'État. Ces transferts sur procédure d'instruction correspondent aux transferts directs versés aux ménages et aux entreprises mais également aux autres collectivités.

Ces transferts directs peuvent être décomposés en deux catégories :

- *les « aides sur critères » d'éligibilité dont les mécanismes d'attribution répondent à la satisfaction de conditions prédéfinies et constitutives de la demande (cas des bourses aux étudiants et de toutes les aides liées à des dispositifs sociaux ou économiques). A la réalisation de ces critères, l'acte attributif est pris par l'autorité administrative compétente pour engager l'État ;*
- *les « aides sur avis » dont le mode d'attribution est fonction de la décision en commission ad hoc qui revêt :*
 - *soit un caractère conditionnel (existence d'une convention ou d'un contrat) : elle s'apparente alors aux « aides sur critères » dès lors que des pièces justificatives (énumérées par la convention ou le contrat) sont produites à un service vérificateur. Un arrêté attributif est ensuite pris par l'autorité administrative compétente pour engager l'Etat (cas des aides individuelles aux entreprises versées par les DRIRE) ;*
 - *soit un caractère purement discrétionnaire (absence de convention ou de contrat). La décision prise par l'autorité administrative compétente pour engager l'Etat vaut acte attributif.*

IV.2 - Les versements effectués sur procédure de « dotation » : le cas des transferts (directs et indirects) et des subventions pour charges de service public

Ces versements sont effectués à des tiers identifiés en application de dispositions législatives ou réglementaires. Le montant des versements est déterminé au terme d'arbitrages budgétaires, aboutissant à l'inscription des montants financés en loi de finances.

L'acte attributif est pris par l'autorité administrative compétente.

En pratique, ces versements correspondent :

- *aux dotations attribuées en application d'un règlement international : il s'agit de transferts aux autres collectivités que sont les contributions obligatoires de l'Etat en direction des instances internationales ;*
- *aux dotations accordées pour des programmes ou actions encadrés par un dispositif réglementaire national ou international. Il s'agit :*
 - *des transferts indirects au profit des ménages, des entreprises ou des autres collectivités, versés à des entités intermédiaires pour le financement des dispositifs entrant dans le périmètre d'intervention de l'Etat ;*
 - *des transferts aux collectivités territoriales ;*
- *ainsi que des subventions pour charges de service public versées à des entités contrôlées pour la couverture des charges de fonctionnement engagées au titre des politiques directes qui leur sont confiées.*



Pour l'ensemble des versements, directs et indirects, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'émission de l'acte attributif qui correspond à la constatation du service fait et, dans la plupart des cas, constitue simultanément l'acte générateur de droits au profit des tiers.

Les étapes en amont de l'acte attributif tel que l'établissement d'états liquidatifs, d'avis ou de visas de service instructeur ne créent pas de droits au profit de tiers et ne peuvent conduire à la comptabilisation de la charge correspondante.

Cependant, pour les subventions ou transferts dont l'attribution est subordonnée à la réalisation de conditions et pour lesquels, à la clôture de l'exercice, un acte attributif n'est pas intervenu, une dotation aux provisions pour charges de fonctionnement ou une dotation aux provisions pour charges d'intervention est comptabilisée. Celle-ci représente l'estimation des droits rattachables à l'exercice.

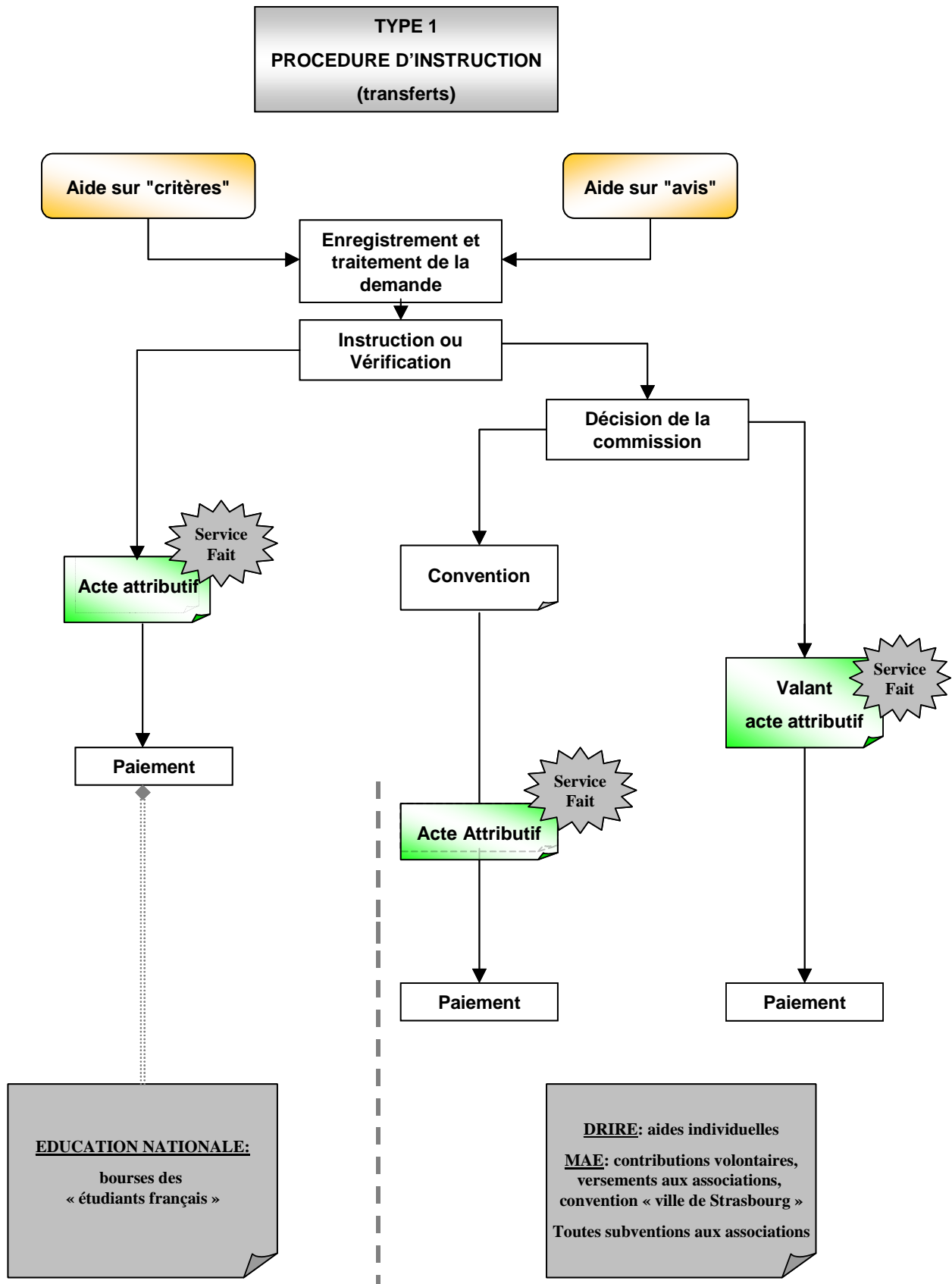
La comptabilisation de la dotation aux provisions pour charges de fonctionnement ou de la dotation aux provisions pour charges d'intervention doit satisfaire aux critères définis par la norme n°12 relative aux provisions pour risques et charges à savoir :

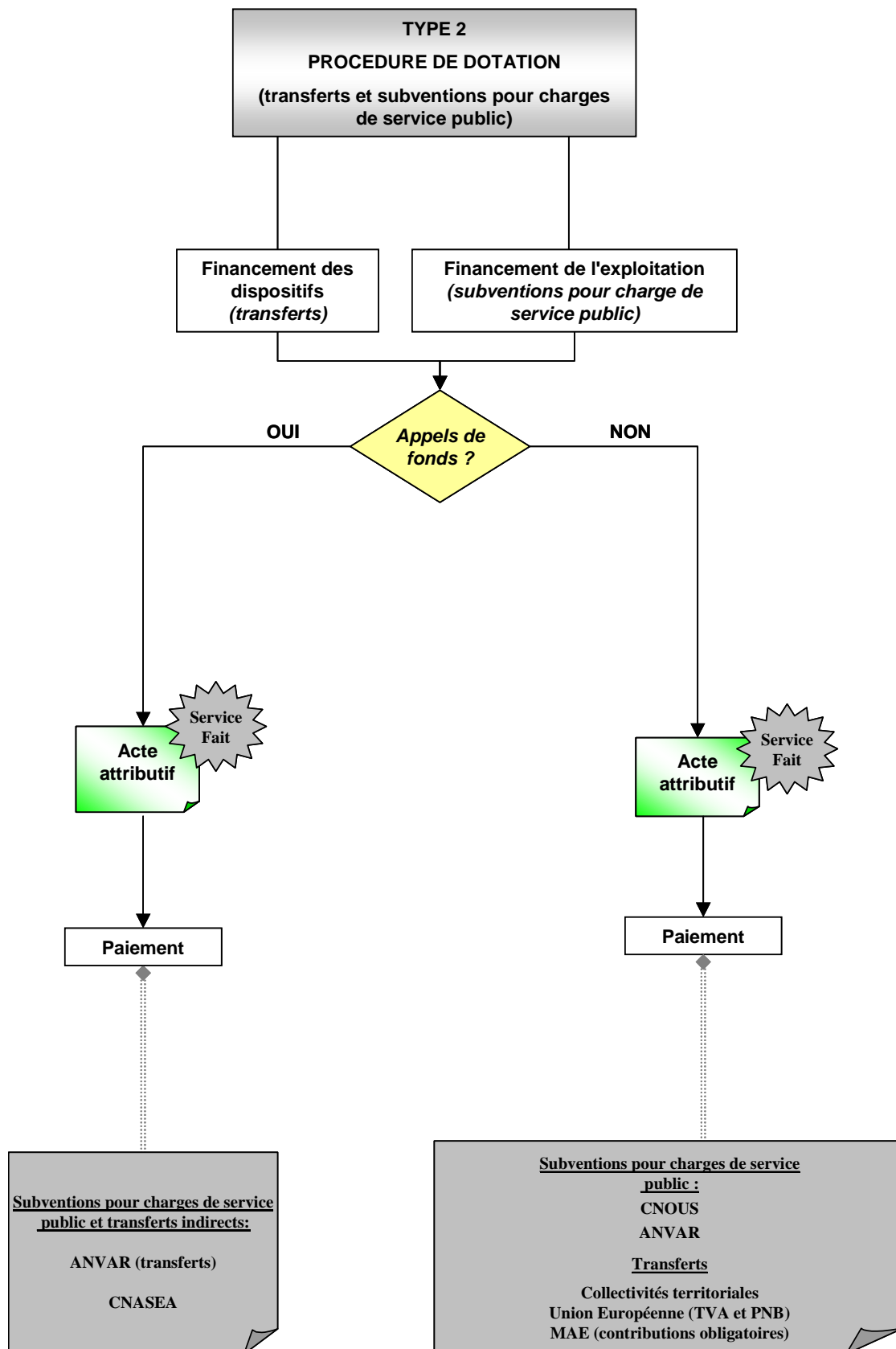
- *il existe une obligation prévue par un texte à la date de clôture de l'exercice ;*
- *la sortie de ressources est rendue probable par la réalisation des conditions ;*
- *l'estimation est suffisamment fiable (barème ou convention).*



Les schémas présentés en page suivante reprennent les modes opératoires des deux types de versements précédemment évoqués et illustrent le positionnement du principe de rattachement des charges à l'exercice pour chaque type de versements :

- *les versements effectués sur procédure d'instruction : Type 1 ;*
- *les versements effectués sur procédure de dotation : Type 2.*





CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT

(...)

Les participations

L'Etat dispose d'un portefeuille de titres de participation dans des sociétés. La détention de ces titres s'inscrit généralement dans une perspective de long terme.

L'Etat « possède » aussi de très nombreux organismes ou entreprises non constitués sous la forme de société. Le droit de propriété résulte alors du statut de ces entités et relève du droit public. La détention de ces entités représente des actifs qui doivent figurer dans la détermination de la situation nette.

L'ensemble de ces participations doit être évalué de manière homogène. Ainsi la valeur lors de la première comptabilisation correspond au coût d'acquisition, qui est soit le prix payé soit l'apport initial de l'Etat.

Pour les participations relevant de la catégorie des entités contrôlées, l'évaluation à la date de clôture est effectuée à la valeur d'équivalence, qui est égale à la quote-part détenue directement par l'Etat dans les capitaux propres. L'évaluation par équivalence permet en effet un suivi en comptabilité de l'évolution de la valeur globale de la participation (différente du simple coût d'acquisition), tout en évitant pour l'Etat l'écueil d'un suivi d'une hypothétique valeur de marché des participations relatives à des entités contrôlées, inexistante pour un grand nombre d'entre elles, non constituées sous la forme de société.

Pour les participations relevant de la catégorie des entités non contrôlées, l'évaluation à la date de clôture est effectuée selon les règles générales applicables aux actifs.

(...)

GLOSSAIRE

(...)

Subventions pour charges de service public

Catégorie prévue par l'article 5 de la loi organique.

Versements effectués à des entités contrôlées afin de couvrir leurs charges de fonctionnement engendrées par l'exécution de politiques publiques relevant de la compétence directe de l'Etat mais que ce dernier leur a confiées, et dont il conserve le contrôle. Ces versements ont pour contrepartie la réalisation des missions confiées par l'Etat.

Transferts

Catégories prévues par l'article 5 de la loi organique.

Versements sans contrepartie équivalente comptabilisable et significative d'échange, effectués soit directement par les services de l'Etat, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers au profit d'un ou plusieurs bénéficiaire(s), appartenant à des périmètres strictement identifiés (ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres collectivités).

(...)