

**Avis n° 2011-09
du 17 octobre 2011**

**relatif à la définition et à la comptabilisation des charges
et à des modifications mineures de la norme 2 « Les charges »,
la norme 12 renommée « Les passifs non financiers »
et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe »
du Recueil des normes comptables de l'Etat**

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 17 octobre 2011 le présent avis relatif à :

- la définition et la comptabilisation des charges ; et
- des modifications mineures de la norme 2 « Les charges », la norme 12 nouvellement nommée « Les passifs non financiers » et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Les modifications proposées dans le présent avis portent également, de manière incidente, sur le cadre conceptuel, la norme 1 « Les états financiers » et le glossaire du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Les dispositions du présent avis et les modifications proposées se fondent sur la version du Recueil des normes comptables de l'Etat figurant dans l'arrêté du 8 février 2011 portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'Etat, et intégrant les quatre avis portant sur les normes comptables de l'Etat adoptés par le Conseil le 15 mars 2011 et du 8 juillet 2011 ¹.

¹ Avis du Conseil de normalisation des comptes publics du 15 mars 2011 et du 8 juillet 2011 :

- 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
- Avis n° 2011-03 du 15 mars 2011 relatif au traitement comptable des biens immobiliers ayant une durée de vie non déterminable (parc immobilier non spécifique) et à des modifications mineures de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables de l'Etat
- Avis n° 2011-06 du 8 juillet 2011 relatif à l'information sectorielle de l'Etat
- Avis n° 2011-07 du 8 juillet 2011 relatif à la définition des comptes de régularisation dans le Recueil des normes comptables de l'Etat

1. Définition et comptabilisation des charges

1.1. Principales dispositions de l'avis

Le Conseil propose de clarifier la définition du passif, des charges, des charges d'intervention et des charges de fonctionnement indirect.

Les principales modifications sont les suivantes :

- dans le cadre conceptuel, le passif est défini de la manière suivante :
« Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers ».

Les charges sont définies de la manière suivante : *« Une charge est 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. Une charge correspond 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, nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers » ;*

- dans la norme 2 « Les charges », les transferts, au sein des charges d'intervention, sont définis comme des versements intervenant *« dans le cadre d'opérations de distributions d'aides ou de soutiens à des catégories de bénéficiaires identifiés (...) effectués soit directement par les services de l'Etat soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers ».*

Les charges de fonctionnement indirect sont définies comme *« les versements effectués par l'Etat pour financer les charges de fonctionnement d'entités chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de sa compétence directe, qu'il leur a confiées et dont il assure le pilotage. »*

Le Conseil propose par ailleurs de clarifier les règles de comptabilisation des charges.

Les principales modifications concernent la norme 2 « Les charges », où figure la règle générale de comptabilisation des charges indiquant que « *le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait* ».

Cette règle est déclinée de la manière suivante :

- la règle de comptabilisation des charges de fonctionnement indirect indique que « *le service fait correspond à la réalisation par l'entité de la politique publique confiée par l'Etat, sur l'exercice. La reconnaissance par l'Etat de cette réalisation est formalisée par un acte attributif* » ;
- la règle de comptabilisation des transferts indique que « (...) *le service fait correspond à la réalisation ou au maintien, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire, dont la reconnaissance par l'Etat est formalisée par un acte attributif antérieur, postérieur ou concomitant à cette réalisation ou à ce maintien.* »

En outre, le Conseil propose de préciser les modalités d'articulation de plusieurs normes du Recueil.

Ainsi, la mention suivante est ajoutée dans la norme 2 « Les charges » : « *[les] charges, dont les règles de comptabilisation et d'évaluation sont définies dans la présente norme, incluent les dotations aux provisions pour risques et les dotations aux provisions pour charges. Les règles de comptabilisation des provisions pour risques et charges, qui sont les passifs liés à ces dotations, sont présentées dans la norme 12 « Les passifs non financiers » ; cette dernière fait référence à la présente norme en ce qui concerne le fait générateur du rattachement des charges à l'exercice* ».

Symétriquement, il est précisé dans la norme 12 renommée « Les passifs non financiers » que des « *passifs non financiers doivent être comptabilisés lorsque (...) il existe une obligation de l'Etat vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice en cours ou à un exercice antérieur (...). S'agissant de [ce] critère de comptabilisation, la norme 2 « Les charges » définit le critère de rattachement à l'exercice (...).* »

Enfin, le Conseil propose de définir une nouvelle catégorie d'engagements hors bilan liés à la mission de régulateur économique et social de l'Etat.

Les principales modifications effectuées portent sur la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe », dans laquelle la nouvelle catégorie d'engagements est définie comme « *découlant de la mission de régulateur économique et social de l'Etat. Il s'agit d'obligations potentielles de l'Etat correspondant à des transferts pour lesquels l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire n'est pas réalisé à la date de clôture* ».

1.2. Qualification du changement

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis de qualifier les modifications présentées de changement de méthode conformément aux dispositions de la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

1.3. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions relatives à la définition et à la comptabilisation des charges d'intervention soient applicables aux états financiers de l'Etat à compter de l'exercice 2012.

Elles concernent l'ensemble de la norme 2 « Les charges », la norme 12 renommée « Les passifs non financiers », la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe », le cadre conceptuel, le glossaire et la norme n°1 « Les états financiers » du Recueil des normes comptables de l'Etat, à l'exception des modifications mineures visées au paragraphe 2.1 du présent avis.

2. Modifications mineures apportées aux normes n°2 « Les charges », n°12 « Les provisions pour risque et charges, les dettes non financières et autres passifs » et n°13 « Les engagements à mentionner en annexe »

2.1. Principales dispositions de l'avis

Le Conseil propose d'apporter des modifications mineures à la norme 2 « Les charges », la norme 12 renommée « Les passifs non financiers » et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe ».

S'agissant de la norme 2 « Les charges », les modifications concernent le positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels, la suppression des mentions relatives aux charges extraordinaires et la suppression des illustrations.²

S'agissant de la norme 12 renommée « Les passifs non financiers », outre la modification du titre de la norme, les modifications concernent le positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels, la mise en cohérence du vocabulaire utilisé avec celui utilisé dans les avis antérieurs du Conseil ainsi que des précisions relatives aux notions de « charges à payer », de « produits constatés d'avance », et « d'autres passifs ».³

S'agissant de la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe », les modifications concernent le positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels, ainsi que la suppression de certains exemples des illustrations.⁴

2.2. Qualification du changement

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis de qualifier les modifications mineures de « modifications rédactionnelles ». Ces modifications rédactionnelles ne constituent ni un changement de méthode comptable, ni un changement d'estimation comptable, ni une correction d'erreur. Elles n'entrent donc pas dans le champ de la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».

² Les dispositions affectées par les modifications sont les suivantes : le paragraphe I « Champ d'application », en son cinquième alinéa, le paragraphe I.4 renommé « L'absence de charges exceptionnelles de l'Etat », et le paragraphe III « Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels lors de la première publication du Recueil en 2004 ».

³ Les dispositions affectées par les modifications sont les suivantes :

- le paragraphe I de l'exposé des motifs (qui subit également des changements de numérotation) et le paragraphe II, nouvellement nommé « Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels lors de la première publication du Recueil en 2004 » ;
- le paragraphe 1 « Champ d'application » (celui-ci voit également supprimées ses sous-parties 1.1 « Provisions pour risques et charges », 1.2 « Les dettes non financières » et 1.3 « Les autres passifs ») ; le paragraphe 2, les paragraphes 3.2.1 (renommé « Evaluation lors de la comptabilisation initiale ») et 3.2.2 (renommé « Evaluation à la date de clôture »), ainsi que le paragraphe 4 ;
- le cadre conceptuel, dans lequel est modifiée la définition des « Autres passifs » ;
- le glossaire, dans lequel sont ajoutées deux définitions : « charges à payer » et « Produits constatés d'avance ».

⁴ Les dispositions affectées par les modifications sont les suivantes : le paragraphe II de l'exposé des motifs (dont le titre est modifié en « Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels lors de la première publication du Recueil en 2004 »).

2.3. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les modifications mineures soient d'application immédiate.

NORME N°2

LES CHARGES

Norme 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.

La présente norme est établie en tenant compte d'une souhaitable articulation entre la nature comptable des charges et la structuration budgétaire des dépenses, par titres et catégories, fixée par l'article 5 de la loi organique. Ainsi, une correspondance simple mais non systématique entre les charges comptables et les dépenses budgétaires a été établie. Lorsqu'elle existe, cette correspondance n'est cependant pas stricte. Par ailleurs, certaines charges comme les dotations aux amortissements, aux provisions et les dépréciations ou les décotes sur emprunts ne correspondent pas à des dépenses budgétaires.

I – CHAMP D'APPLICATION

La norme identifie comme spécificités comptables de l'Etat:

- les charges de fonctionnement indirect au sein des charges de fonctionnement ;
- les charges d'intervention ;
- le périmètre des charges financières ;
- l'absence de catégorie de charges exceptionnelles.

I.1 - Les charges de fonctionnement indirect

Les charges de fonctionnement de l'Etat comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect.

Les charges de fonctionnement indirect sont une spécificité comptable de l'Etat.

Elles sont définies en substance comme des versements effectués pour financer les charges de fonctionnement d'entités qui sont chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de la compétence directe de l'Etat, que ce dernier leur a confiée et dont il assure le pilotage.

Elles incluent donc l'ensemble des dépenses ayant en substance la nature de charges de fonctionnement indirect, indépendamment de leur qualification budgétaire. Elles correspondent néanmoins principalement à un type de dépenses budgétaires : les « subventions pour charges de service public ».

I.2 - Les charges d'intervention

I.2.1 - Définition

Les charges d'intervention sont une spécificité comptable de l'Etat.

Elles sont définies en substance comme des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'Etat et plus particulièrement, s'agissant des transferts, comme des versements effectués dans le cadre d'opérations de distributions d'aides ou de soutiens à différentes catégories de bénéficiaires.

Ces charges correspondent principalement à deux types de dépenses budgétaires : les « transferts » et les « appels en garantie de l'Etat ».

Les transferts 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 reversée 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 des transferts

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. Cette catégorie de bénéficiaires est d'un périmètre différent de celui prévu par le droit public et intègre notamment les établissements intercommunaux. Ainsi, 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 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.

I.2.3 - Principe du bénéficiaire final

Les bénéficiaires de transferts correspondent aux entités désignées expressément comme le destinataire final d'un transfert dans le cadre d'une politique publique déterminée générant des transferts versés directement par les services de l'Etat ou indirectement par l'intermédiaire d'organismes redistributeurs.

I.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.

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.

I.4 – L'absence de charges exceptionnelles de l'Etat

Le Plan comptable général prévoit que les charges et produits exceptionnels sont présentés distinctement du résultat courant. Les normes comptables internationales pour le secteur privé et pour le secteur public ne prévoient pas de dispositions équivalentes. Cette dernière approche a été transposée à l'Etat ; en effet la spécificité de son activité ne permet pas de différencier les opérations qui relèveraient d'une activité courante de celles qui relèveraient d'une activité non courante.

II – COMPTABILISATION

II.1 – Le critère de rattachement à l'exercice des charges : règle générale

S'agissant de l'Etat, le fait générateur se confond avec le critère de rattachement à l'exercice. C'est pourquoi la norme 2 « Les charges » définit un critère de rattachement à l'exercice pour les charges, qui est le service fait. Ce critère de rattachement à l'exercice est ensuite décliné par nature de charges.

Les charges, dont les règles de comptabilisation et d'évaluation sont définies dans la présente norme, incluent les dotations aux amortissements et aux provisions et les dépréciations. Les règles de comptabilisation des amortissements et des dépréciations sont présentées dans les différentes normes traitant des actifs, la norme 5 « Les immobilisations incorporelles », la norme 6 « Les immobilisations corporelles », la norme 7 « Les immobilisations financières » et la norme 8 « Les stocks ». Les règles de comptabilisation des provisions pour risques et charges, qui sont les passifs liés aux

dotations aux provisions, sont présentées dans la norme 12 « Les passifs non financiers » ; cette dernière fait référence à la présente norme en ce qui concerne le fait générateur du rattachement des charges à l'exercice.

II.2 – Le critère de rattachement à l'exercice des charges : cas particulier des charges d'intervention

S'agissant des charges d'intervention, qui sont une catégorie de charges spécifiques à l'Etat, le service fait correspond à la réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire.

La constatation de leur réalisation se fait indépendamment du fait que le bénéficiaire mobilisera ou non par la suite ce droit.

Ce droit ne peut être constitué que dans un cadre législatif ou réglementaire ou par un acte formalisé. Une simple déclaration ne peut donc suffire à constituer un droit.

II.2.1 – Modalités de réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit d'un bénéficiaire

La réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire d'un transfert est indépendante de leur constatation ou de leur vérification par l'administration. En effet, selon les cas :

- *la réalisation de l'ensemble des conditions intervient avant l'acte attributif de l'administration : il s'agit des cas dans lesquels les conditions définies dans une loi, un règlement ou tout autre document juridique sont réalisées avant le dépôt d'un dossier et sa vérification par l'administration ;*
- *la réalisation de l'ensemble des conditions intervient après un acte attributif initial de l'administration : il s'agit des cas dans lesquels les conditions successives définies dans une loi, un règlement ou tout autre document juridique sont réalisées ou maintenues après le dépôt initial d'un dossier et sa vérification par l'administration, par exemple lorsqu'il existe des conditions de ressources annuelles ou d'assiduité. Le droit du bénéficiaire n'est donc constitué qu'à hauteur des conditions réalisées ou maintenues sur la période se rattachant à l'exercice clos;*
- *la réalisation de l'ensemble des conditions naît d'un acte attributif de l'administration : il s'agit des cas dans lesquels la décision communiquée au bénéficiaire par l'autorité administrative compétente engage définitivement et à elle seule l'Etat.*

Les dispositions normatives précisent en conséquence que la reconnaissance par l'Etat de la réalisation ou du maintien de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire est formalisée par un acte attributif qui peut intervenir antérieurement, postérieurement ou concomitamment à cette réalisation ou à ce maintien.

Il est à noter que les transferts pour lesquels l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire n'est pas réalisé à la date de clôture ou nécessite d'être maintenu sur des périodes postérieures à l'exercice clos sont mentionnés en engagements hors bilan, selon les principes définis par la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe ».

II.2.2 – Éléments ne pouvant être considérés comme des conditions nécessaires à la constitution du droit d'un bénéficiaire

Capacité du bénéficiaire à faire valoir ses droits dans le futur

Lorsque l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire est réalisé à la clôture, il est considéré que ce bénéficiaire aura la capacité de faire valoir ces droits dans le futur⁵.

Disponibilité des crédits

Bien que les versements soient subordonnés à des autorisations budgétaires, celles-ci ne constituent pas une condition à la constitution des droits du bénéficiaire.

III – 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 a été établie conformément aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'Etat.

Pour les charges de même nature que celles des entreprises (charges de fonctionnement direct et charges financières), les règles de comptabilisation ont été établies en conformité avec les principes 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 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 spécifiques de l'Etat (charges de fonctionnement indirect et charges d'intervention), les dispositions ont été établies sans qu'il existe de référentiels comptables connus applicables.

La norme énonce donc des règles de comptabilisation conformes à celles de droit commun, déclinées selon les spécificités de ces charges. Elle définit ainsi, s'agissant des charges de fonctionnement indirect et des charges d'intervention, un critère de rattachement à l'exercice adapté.

⁵ Ainsi, il est présumé qu'une personne physique restera en vie et qu'une personne morale restera en activité.

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION ET DEFINITIONS

1.1 CHAMP D'APPLICATION GENERAL

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, nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers. Les charges, dont les règles de comptabilisation et d'évaluation sont définies dans la présente norme, incluent les dotations aux provisions.

1.2 CATEGORIES DE CHARGES

1.2.1 Les charges de fonctionnement

Les charges de fonctionnement résultent 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 comprennent notamment :

- les versements ayant pour cause l'achat de marchandises et d'approvisionnements, la réalisation de travaux et la consommation directe de services par l'Etat au titre de son activité ordinaire ;
- les charges de personnel, que sont l'ensemble des rémunérations du personnel de l'Etat, en monnaie et parfois en nature, 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 ainsi qu'à la monétisation du compte épargne-temps ;
 - 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 Caisse nationale d'allocations familiales (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 ;
- les versements répondant à une obligation légale hors versements liés aux charges de personnel (impôts, taxes et versements assimilés) ;

- les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé des créances recouvrées pour le compte de l'Etat initialement comptabilisées ;
- les amortissements et les dépréciations d'actifs et les valeurs nettes comptables des actifs cédés.

1.2.1.2 Les charges de fonctionnement indirect

Les charges de fonctionnement indirect sont les versements effectués par l'Etat pour financer les charges de fonctionnement d'entités chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de sa compétence directe, qui leur a été confiée et dont il assure le pilotage.

Les charges de fonctionnement indirect correspondent principalement aux subventions pour charges de service public, qui sont un type de dépenses budgétaires prévu par la loi organique.

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. Ces versements interviennent :

- dans le cadre d'opérations de distributions d'aides ou de soutiens à des catégories de bénéficiaires identifiés au paragraphe 1.2.2.2 *infra* et sont effectués soit directement par les services de l'Etat, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers ;
- dans le cadre de la mise en jeu de la garantie de l'Etat.

Les charges d'intervention correspondent principalement aux transferts et aux appels en garantie de l'Etat, qui sont des types de dépenses budgétaires prévus par la loi organique.

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 couvre 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 REGLE GENERALE DE COMPTABILISATION

Le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait

2.2 APPLICATION PAR CATEGORIES DE CHARGES

2.2.1 Les charges de fonctionnement direct

S'agissant des charges de fonctionnement, le service fait est réalisé de différentes manières, en raison de la diversité des natures de charges entrant dans cette catégorie. Il se réalise notamment de la manière suivante :

- pour les biens, le service fait correspond à la livraison des fournitures ou des biens non immobilisés commandés ;
- pour les prestations de services, le service fait correspond à 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 rémunérations du personnel, le service fait correspond au service fourni par l'agent ;
- pour les contrats à long terme, le service fait s'apprécie 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.

Pour les charges résultant de l'existence d'un risque lié à l'activité ordinaire de l'Etat, le critère de rattachement à l'exercice est le fait faisant naître le risque. Il en est ainsi notamment pour les litiges.

2.2.2 Les charges de fonctionnement indirect

Pour les charges de fonctionnement indirect, le service fait correspond à la réalisation par l'entité de la politique publique confiée par l'Etat, sur l'exercice. La reconnaissance par l'Etat de cette réalisation est formalisée par un acte attributif.

2.2.3 Les charges d'intervention

Pour les transferts, le service fait correspond à la réalisation ou au maintien, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire, dont la reconnaissance par l'Etat est formalisée par un acte attributif antérieur, postérieur ou concomitant à cette réalisation ou à ce maintien.

Pour les charges liées à la mise en jeu de la garantie de l'Etat, le critère de rattachement des charges à l'exercice est la réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à l'appel de la garantie de l'Etat ou qui pourraient y conduire.

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, le montant et les modalités de répartition dans le temps des charges comptabilisées en comptes de régularisation 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°12

LES PASSIFS NON FINANCIERS

Norme 12 « Les passifs non financiers »

EXPOSE DES MOTIFS

La présente norme traite des dettes non financières, des provisions pour risques et charges et des autres passifs.

I – CHAMP D’APPLICATION

I.1 - Les dettes non financières

Les dettes non financières correspondent à des passifs certains dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Les charges à payer, qui sont rattachées aux dettes non financières, correspondent à des passifs certains dont le montant ou l'échéance sont estimés avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges.

Les dettes non financières comprennent :

- *les dettes de fonctionnement telles que les dettes fournisseurs et comptes rattachés ;*
- *les dettes d'intervention telles que les dettes liées aux transferts versés par l'Etat ;*
- *les autres dettes non financières telles que les dettes sur immobilisations, les obligations de l'Etat en matière fiscale (crédits de TVA) ou les acomptes reçus sur impôts (impôts sur les sociétés par exemple).*

Les produits constatés d'avance sont une catégorie des dettes non financières. Ils correspondent à des revenus perçus ou comptabilisés en produits par l'Etat à la date de clôture, au titre de prestations ou marchandises restant à réaliser ou à livrer au bénéfice d'un tiers après la date de clôture. Il existe dans ce cas une obligation de l'Etat envers le tiers puisque il est astreint, en contrepartie du revenu perçu, à une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sous la forme de la réalisation d'une prestation ou de la livraison d'un bien.

I.2 – Les provisions pour risques et charges

Les provisions pour risques et charges correspondent à des passifs dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de manière précise. Elles comprennent :

- *les provisions pour charges non financières de toute nature ;*
- *les provisions pour risques, telles que celles liées aux litiges,...*

I. 3 – Les autres passifs

Les autres passifs sont, par nature, une catégorie spécifique à l'Etat représentant des passifs certains dont l'échéance, contrairement au montant, n'est pas fixée de façon précise.

Ils comprennent :

- *les bons du Trésor émis au profit des organismes internationaux : ces éléments sont des passifs certains inscrits au bilan de l'Etat pour un montant précis car ils représentent une fraction de la participation de l'Etat dans ces organismes. Cependant, ces bons du Trésor n'ont pas une échéance fixée de manière précise. En effet, les organismes les acceptent en remplacement de toute partie de la monnaie qui leur est due par l'Etat et qu'ils estiment ne pas être nécessaire à leurs opérations. En conséquence, ils ne demandent le remboursement que lorsqu'ils en ont besoin ;*
- *la contrepartie des monnaies métalliques en circulation : ces éléments sont des passifs certains inscrits au bilan de l'Etat pour un montant précis, dans la mesure où, si par hypothèse le public voulait se défaire des monnaies qu'il détient, l'Etat serait tenu de les rembourser. Cependant, la date de remboursement est incertaine.*

II - 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 a été établie conformément aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'Etat.

Ainsi, les dispositions normatives relatives aux passifs non financiers ont été établies en conformité avec les principes du Plan comptable général.

Les dispositions normatives relatives aux produits constatés d'avance, qui ne figuraient pas dans la norme lors de sa première approbation en 2004, ont été ajoutées ultérieurement en conformité avec les principes du Plan comptable général déjà mentionnés supra.

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION ET DEFINITIONS

La présente norme s'applique aux dettes non financières, aux provisions pour risques et charges et aux autres passifs.

En revanche, la norme ne s'applique pas aux provisions relatives aux instruments financiers qui sont définies dans la norme 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme », ainsi qu'à la provision pour risque global des participations de l'Etat évaluées par équivalence qui est définie dans la norme 7 « Les immobilisations financières ».

Les dettes non financières correspondent à des passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. Les charges à payer leur sont rattachées. Les dettes non financières sont les contreparties comptables des différentes natures de charges définies dans la norme 2 « Les charges ». Les produits constatés d'avance sont une catégorie des dettes non financières.

Les provisions pour risques et charges correspondent à des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. ¶ Elles sont les contreparties comptables des différentes natures de charges définies dans la norme 2 « Les charges » ou, s'agissant des provisions pour démantèlement, d'actifs corporels selon les principes définis par la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Les autres passifs, sont, par nature, une catégorie spécifique de passifs de l'Etat et correspondent à des passifs dont le montant est fixé de façon précise mais dont l'échéance n'est pas fixée de façon précise.

2. COMPTABILISATION

Des passifs non financiers doivent être comptabilisés lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- il existe une obligation de l'Etat vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers ;
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

S'agissant de la première condition de comptabilisation, la norme 2 « Les charges » définit le critère de rattachement à l'exercice des différentes catégories de charges, qui s'applique donc pour les passifs non financiers qui leur sont liés.

S'agissant des deuxième et troisième conditions de comptabilisation, la probabilité de sortie de ressources et l'estimation du montant s'apprécient au plus tard à la date d'arrêté des comptes, selon les dispositions prévues par la norme 15 « Evènements postérieurs à la clôture ».

2.1 COMPTABILISATION DES DETTES NON FINANCIERES ET DES AUTRES PASSIFS

Des passifs non financiers correspondant à des dettes non financières et aux autres passifs sont comptabilisés, dans le cadre des trois conditions cumulatives énumérées

supra, lorsque l'Etat a une obligation à l'égard d'un tiers et qu'il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Les produits constatés d'avance, qui sont une catégorie des dettes non financières, sont comptabilisés lorsque des revenus ont été perçus ou comptabilisés en produits par l'Etat à la date de clôture, au titre de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer après la date de clôture. Ils constituent une obligation de l'Etat envers le tiers bénéficiaire de la prestation à réaliser ou de la marchandise à livrer.

2.2 COMPTABILISATION DES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

Des passifs non financiers correspondant à des provisions pour risques et charges sont comptabilisés, dans le cadre des trois conditions cumulatives énumérées *supra*, lorsque l'Etat a une obligation vis-à-vis d'un tiers et qu'il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers, sans que le montant ou l'échéance ne puissent être fixés de manière précise.

3. EVALUATION

3.1 ÉVALUATION DES DETTES NON FINANCIERES ET DES AUTRES PASSIFS

Les dettes non financières et les autres passifs sont évalués à leur valeur nominale.

Les dettes non financières en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur la base du dernier cours de change.

Les produits constatés d'avance, qui sont une catégorie des dettes non financières, sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer.

3.2 ÉVALUATION DES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

3.2.1 Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Principe d'évaluation

La provision pour risques et charges est évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers un tiers. Les charges à considérer sont celles qui concourent directement à l'extinction de cette obligation.

Modalités d'évaluation

L'évaluation du montant des provisions à constituer repose soit sur une base individuelle soit sur une base statistique.

Plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources peuvent être émises, mais la meilleure estimation correspond à l'hypothèse la plus probable, c'est-à-dire à celle se référant à un grand nombre de cas similaires. Les incertitudes relatives aux hypothèses d'évaluation non retenues doivent faire l'objet d'une mention en annexe. Le montant estimé des provisions pour risques et charges correspond à la meilleure estimation des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers.

Le montant estimé doit tenir compte de deux paramètres :

- la prise en compte de l'impact des événements futurs lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront ; seules les informations disponibles à la date d'arrêté des comptes sont retenues pour estimer le montant probable de la sortie de ressources ;
- le respect du principe de non-compensation : le montant de la provision ne doit pas être minoré de la valeur d'un actif à recevoir lorsqu'un remboursement est attendu au titre de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation.

3.2.2 Évaluation à la date de clôture

Le montant des provisions pour risques et charges doit être ajusté à chaque date de clôture d'exercice pour tenir compte de la meilleure estimation à cette date.

Les dispositions relatives à l'évaluation lors de la comptabilisation initiale des provisions pour risques et charges s'appliquent à leur évaluation postérieure.

Les provisions devenues sans objet doivent faire l'objet d'une reprise sur provisions. Ces provisions correspondent à celles pour lesquelles l'Etat n'a plus d'obligation ou celles pour lesquelles il n'est plus probable que la sortie de ressources nécessaire à l'extinction d'une obligation soit nécessaire pour éteindre l'obligation de l'Etat envers ce tiers. Il en résulte :

- soit une diminution ou une augmentation du montant de la provision ;
- soit une annulation du montant de la provision, dès lors que cette dernière est devenue sans objet.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1 INFORMATIONS SUR LES DETTES NON FINANCIERES

La nature et le montant des produits constatés d'avance sont présentés dans l'annexe.

La nature et le montant des charges à payer sont présentés en annexe.

4.2 INFORMATIONS SUR LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

Pour chaque catégorie de provisions pour risques et charges, une information est fournie sur :

- la valeur comptable des provisions pour risques et charges à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- les montants des provisions pour risques et charges constituées au cours de l'exercice ;
- les montants utilisés au cours de l'exercice ;
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Pour les provisions pour risques et charges d'un montant individuellement significatif, une information est fournie sur :

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si nécessaire les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation ;
- le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

Par ailleurs, tout changement de méthode ou de périmètre doit être mentionné.

Les cas dans lesquels il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises ou dans lesquels il n'est pas possible de réaliser une évaluation fiable du montant de l'obligation doivent être mentionnés dans l'annexe.

Les cas dans lesquels l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice à l'Etat dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet ayant entraîné la constitution de provisions pour risques et charges, doivent faire l'objet d'une information limitée à la nature générale du litige, la mention que l'information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.

NORME N°13

LES ENGAGEMENTS

A MENTIONNER DANS L'ANNEXE

Norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe »

EXPOSE DES MOTIFS

La présente norme s'attache à identifier le périmètre des engagements de l'Etat qu'il convient de mentionner dans l'annexe des comptes de l'Etat en raison de l'importance significative qu'ils représentent et de l'impact éventuel qu'ils sont susceptibles de produire sur la situation financière de l'Etat aussi bien en termes d'actifs que de passifs. Ces engagements sont appelés « engagements hors bilan ».

La présente norme définit également leurs modalités d'enregistrement et d'évaluation.

I – PARTICULARITE DE LA NORME

I.1 – L'absence de référentiel comptable transposable à l'Etat

La particularité de cette norme tient à l'absence de référentiel comptable transposable à l'Etat. En effet, le Plan comptable général ne définit pas de manière précise les catégories d'engagements à faire figurer dans les états financiers. Il n'est fait allusion aux « engagements hors bilan » que pour introduire une catégorie spécifique de compte : la classe 8.

La présentation des engagements dans les comptes des entreprises ne revêt donc pas de formalisme. Elle doit s'attacher à donner une information conforme aux principes généraux de la comptabilité et notamment celui de l'image fidèle du patrimoine. Le périmètre des engagements à mentionner dans l'annexe se déduit souvent du domaine d'activité de l'entreprise et de son champ de responsabilité.

Pour l'Etat, il en va différemment des entreprises car :

- *il peut être appelé, au-delà des engagements traditionnels qu'il prend, à couvrir des risques en qualité d'« assureur en dernier ressort ». En effet, l'Etat est de plus en plus sollicité pour couvrir des risques d'ordre économique (plan de restructuration), d'ordre climatique (canicule, tempête), alimentaire (encéphalopathie spongiforme bovine), sanitaire (sang contaminé), etc., dont il est difficile d'établir la liste et la probabilité. Tout événement d'une ampleur exceptionnelle tend ainsi à être considéré comme assorti d'un engagement implicite de l'Etat alors même que sa responsabilité n'a pas à être démontrée ;*
- *il est amené, dans le cadre de sa mission de régulateur économique et social de l'Etat, à prendre des engagements. L'identification de l'évènement qui donne naissance à un engagement de cette nature peut poser des difficultés. En effet, il doit être identifié parmi une série d'évènements pouvant aller d'une promesse politique à un acte attributif.*

Le recensement exhaustif des engagements s'avère donc plus difficile pour un Etat que pour une entreprise.

Néanmoins, dans le respect du principe d'image fidèle repris par l'article 27 de la Loi organique, l'ensemble des engagements de l'Etat doit être mentionné dans l'annexe.

Cette obligation est confirmée par l'article 54 qui rappelle l'obligation pour l'Etat de produire dans le compte général de l'Etat une évaluation des engagements hors bilan.

Aussi, pour les engagements de type « garantie » pour lesquels l'article 34, II, 5 de la Loi organique précise les conditions d'octroi et le régime, leur recensement et leur mention à l'annexe du bilan de l'Etat ne semblent pas devoir poser de difficulté.

Pour les engagements liés à la mission de régulateur économique et social de l'Etat, leur recensement et leur mention dans l'annexe aux états financiers sont effectués sur la base de principes qui définissent les passifs éventuels vis-à-vis d'un tiers.

Ainsi s'agissant des transferts, il existe une obligation potentielle de l'Etat lorsque, pour un dispositif donné, une décision d'attribution initiale, pouvant porter sur une durée pluri-annuelle, a été prise vis-à-vis d'un tiers, sans pour autant que l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire ait été réalisé à la date de clôture ou lorsque l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire doit être maintenu sur des périodes postérieures à l'exercice clos.

C'est le cas par exemple des dispositifs pluri-annuels versés sous conditions de ressources, le respect de cette condition de ressources devant être confirmé annuellement. Les montants restant à verser au titre des exercices futurs constituent en conséquence des obligations potentielles de l'Etat.

Pour les autres engagements et plus particulièrement la couverture de risques non identifiés, un recensement exhaustif reste difficile à effectuer, notamment pour les engagements implicites de l'Etat à l'égard de tiers.

En conséquence, les engagements donnés qu'il convient de mentionner à l'annexe correspondent aux passifs éventuels qui ont pour origine :

- *les engagements pris dans le cadre d'accords ;*
- *les engagements liés à la mission de régulateur économique et social de l'Etat ;*
- *les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat et ceux résultant d'une obligation reconnue par l'Etat qui ne vérifient pas les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ;*
- *les engagements de retraite.*

Enfin, l'Etat est amené à recevoir des engagements. Les mêmes principes de délimitation du champ d'application et des règles et procédures d'enregistrement seront retenus, qu'il s'agisse des engagements donnés ou reçus.

I.2 - Le cas des engagements de retraites des fonctionnaires

La réglementation française applicable aux commerçants prévoit que « le montant des engagements de l'entreprise en matière de pensions, de compléments de retraites, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres ou associés de son personnel est indiqué dans l'annexe. Par ailleurs, les entreprises peuvent décider d'inscrire au bilan sous forme de provision, le montant correspondant à tout ou partie de ces engagements » (article L 123-13 du code de commerce). Cependant, dans sa recommandation 2003 R 01 relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraites et avantages similaires, le CNC a rappelé que l'inscription au bilan des engagements des entreprises constituait une méthode préférentielle. Si la situation de l'Etat devait être assimilée à celle d'un régime d'employeur, il conviendrait donc d'opter pour la méthode fournissant la meilleure information dans ce cas et de prévoir alors l'inscription de l'engagement en passif.

La recommandation du CNC reprend pour l'essentiel les dispositions de la norme internationale 19 émise par l'IASB. Ces dispositions sont applicables à partir de 2005, au moins aux comptes consolidés des groupes cotés, en vertu d'un règlement européen. Elles prévoient que les employeurs doivent comptabiliser au passif les engagements correspondant aux retraites qu'ils s'engagent à verser à leurs salariés. Cette norme définit trois catégories de régime de retraite : les régimes nationaux obligatoires, les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies. Étant destinée aux entreprises, la norme ne traite pas de la première catégorie car ce ne sont pas des régimes d'employeurs.

Le Comité secteur public de l'IFAC a engagé une réflexion sur la comptabilisation des obligations en matière de politique sociale. Cette réflexion porte sur la comptabilisation des retraites versées par les régimes nationaux obligatoires mais, dans l'attente des conclusions, la question précise des retraites des fonctionnaires n'a pas été traitée explicitement. En particulier, la question des régimes financés par répartition reste ouverte.

Si plusieurs pays ont inscrit des engagements de retraite au passif (Etats-Unis, Canada, Australie, Nouvelle Zélande), en Europe, seule la Suède a introduit cette disposition pour des régimes « chapeaux » directement à la charge de l'Etat.

L'absence de norme pour les régimes nationaux obligatoires et notamment la question de l'existence et la nature des engagements auxquels ils donnent lieu, pose des problèmes de comparabilité importants dans les pays où ces régimes sont très développés.

Dans l'attente d'une position internationale sur ces questions, la norme retient le principe d'une inscription en annexe. Il convient cependant de souligner que des évolutions attendues pourraient remettre ce choix en question.

L'engagement mentionné dans l'annexe au titre des retraites des fonctionnaires de l'État est évalué en utilisant la méthode des unités de crédit projetées présentée dans la norme comptable internationale IAS 19 Avantages du personnel. Pour le calcul des engagements de retraites des fonctionnaires de l'État, le champ retenu est restreint aux seules charges de pensions des fonctionnaires titulaires à l'exclusion des recettes et charges annexes liées aux pensions des fonctionnaires (cotisations, transferts de compensation démographique vieillesse), des subventions et charges de pension actuellement garanties par l'État ou susceptibles de l'être à moyen terme, ainsi que des charges de fonctionnement.

II – 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 a été établie conformément aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'Etat. Elle a été inspirée des référentiels comptables suivants :

- *le règlement du Comité de la réglementation comptable (CRC) n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatifs aux passifs ;*

- *la recommandation 2003 R 01 du CNC et la norme IAS n°19 relative aux « avantages du personnel » ;*
- *les recommandations de la COB proposant des modèles d'informations à porter en annexe au titre des engagements passés par les entreprises du secteur privé ;*
- *la pratique bancaire au travers des modèles de restitutions proposés par le plan comptable des établissements de crédits ;*
- *le droit comparé.*

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1 DELIMITATION DU PERIMETRE

Les engagements portés en annexe des comptes de l'Etat répondent à la définition générale des passifs éventuels qui consistent :

- soit en une obligation potentielle de l'Etat à l'égard de tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'Etat ;
- soit en une obligation de l'Etat à l'égard de tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Le passif éventuel se distingue ainsi d'une provision pour risques dans la mesure où, bien que le montant ou l'échéance de celle-ci aient un caractère incertain, elle correspond à une obligation probable ou certaine à la date de clôture.

La norme s'applique également aux engagements reçus pour lesquels les règles et modalités d'inscription à l'annexe sont identiques à celles des engagements donnés.

1.2 LES CATEGORIES D'ENGAGEMENTS

Les engagements de l'Etat à mentionner dans l'annexe sont regroupés en quatre catégories :

- la première catégorie concerne les engagements pris dans le cadre d'accords bien définis. Il s'agit d'engagements de type financier ou contractuel accordés par l'Etat. Ces engagements se caractérisent par l'existence de documents contractuels ou juridiques liant l'Etat à un tiers. Ils comprennent notamment :
 - la dette garantie
 - les garanties liées à des missions d'intérêt général :
 - des mécanismes d'assurance ;
 - des garanties de protection des épargnants ;
 - des garanties de change en faveur des banques centrales.
 - les garanties de passifs :
 - les opérations de cession et restructuration d'entreprises publiques ;
 - les garanties liées à la mise en œuvre de structures spécifiques ;
 - les autres passifs.
 - les engagements financiers de l'Etat :
 - les contrats de cofinancement ;
 - les instruments financiers à terme ;
 - les autres engagements financiers : il s'agit notamment des engagements budgétaires (utilisation des autorisations d'engagement prévues par la loi de finances) relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu (par exemple une commande n'ayant pas donné lieu à livraison).
- la deuxième catégorie concerne les engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'Etat. Il s'agit d'obligations potentielles de l'Etat correspondant à des transferts pour lesquels l'ensemble des conditions nécessaires à

la constitution du droit du bénéficiaire n'est pas réalisé à la date de clôture ou doit être maintenu sur des périodes postérieures à l'exercice clos ;

- la troisième catégorie concerne les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat faisant l'objet de litiges avérés et les engagements résultant des obligations reconnues par l'Etat, pour lesquels les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ne sont pas vérifiées ;
- la dernière catégorie, plus spécifique, couvre les engagements de retraite de l'Etat. L'engagement correspond aux droits à pensions futures des actifs et des inactifs calculés sur la totalité de la période d'activité accomplie à la date de clôture des comptes.

2. MODALITES D'INSCRIPTION DANS L'ANNEXE

Les engagements de l'Etat qui revêtent un caractère significatif au regard du principe d'« importance relative » doivent être de nature à renseigner utilement le lecteur de leurs conséquences éventuelles sur la situation patrimoniale de l'Etat à la clôture de l'exercice.

Leur évaluation n'est pas toujours possible.

Il existe deux modes d'inscription : soit l'inscription d'une valeur objective et univoque de l'engagement soit la description littéraire détaillée de l'engagement.

Dans les deux cas, l'engagement de l'Etat à mentionner dans l'annexe doit être réellement identifié. L'obligation doit exister à la clôture de l'exercice alors même que sa mise en œuvre est conditionnelle. Il s'agit alors d'une obligation potentielle. Si l'obligation devient certaine à la date d'établissement des comptes, elle reste un engagement hors bilan de l'Etat dès lors que la sortie de ressources reste improbable ou incertaine. Enfin, si l'obligation est certaine à la date de clôture des comptes et la sortie de ressources certaine ou probable à la date d'établissement des comptes, elle devient un passif à comptabiliser au bilan de l'Etat.

Deux situations conditionnent la modalité d'inscription dans l'annexe :

- *une valeur de l'engagement* est mentionnée dans l'annexe, d'une part, lorsque l'évaluation de l'obligation ressort directement de l'acte juridique ou des usages relatifs à l'engagement ou d'autre part, lorsque l'évaluation de l'obligation n'est pas possible à la date de clôture de l'exercice mais pourra l'être à la date de l'arrêté des comptes sur la base de critères spécifiques à la nature de l'engagement ;
- *une description littéraire détaillée* de l'engagement et des risques de passif doit être portée dans l'annexe lorsque l'évaluation de l'obligation n'est pas possible dès sa constatation ou à la date d'arrêté des comptes.

Dès lors que l'engagement peut être évalué, l'enregistrement d'un montant est préféré à une simple description littéraire. Celle dernière doit néanmoins intervenir en complément pour éclairer toute information chiffrée.

3. EVALUATION

Le mode d'évaluation d'un engagement dépend des caractéristiques propres à sa catégorie :

- s'il s'agit d'un engagement pris dans le cadre d'accords, l'inscription s'effectue pour le montant total de la garantie accordée ;
- s'il s'agit d'un engagement découlant de la mission de régulateur économique et social de l'Etat, l'évaluation consiste, quand cela est possible, à fournir une

estimation. Celle-ci peut être exprimée, éventuellement, par une fourchette de valeur ;

- s'il s'agit d'un engagement découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat ou résultant d'une obligation reconnue par l'Etat, l'évaluation consiste, quand cela est possible, à fournir soit une estimation à l'intérieur d'une fourchette soit le montant maximum du risque ;
- s'il s'agit des engagements de retraite, l'évaluation sera effectuée en utilisant la méthode des unités de crédit projetées permettant d'estimer les avantages du personnel et en particulier les avantages de retraites du régime actuel des fonctionnaires de l'Etat. Elle consiste à évaluer, à législation constante, la valeur actualisée des pensions des inactifs et des droits à pensions des actifs présents à la date d'évaluation. Les droits à pensions des actifs, évalués sur la base de leur évolution de carrière probable à l'aide des paramètres actuels du régime, sont pris en compte au prorata des années de services effectuées à la date d'évaluation sur le nombre d'années de service au moment du départ à la retraite. Le calcul des engagements ne concerne que les personnes présentes à la date de la référence (les recrutements futurs n'interviennent pas dans le calcul). De même, la carrière des actifs au cours du temps est prise en compte. Les dates de départ en retraite sont évaluées à l'aide des taux de départ en retraite observés au jour de l'évaluation. Les indices et taux de liquidation retenus pour le calcul des pensions futures sont ceux observés au jour de l'évaluation avec prise en compte d'une progression du salaire moyen. Le taux d'actualisation appliqué sera défini par référence au taux des obligations de l'Etat correspondant aux durées des engagements en cause.

ILLUSTRATIONS

I - LA DETTE GARANTIE

La dette garantie comporte deux types de dettes : la dette garantie à proprement parler et la dette gérée par l'Etat.

La dette garantie englobe les engagements de sociétés françaises, entreprises nationales, collectivités, établissements publics, organismes bancaires qui bénéficient de la garantie de l'Etat, c'est-à-dire ceux pour lesquels l'Etat s'est engagé, dans l'hypothèse d'une éventuelle défaillance du débiteur véritable, à effectuer lui-même le règlement des intérêts ou le remboursement des échéances d'amortissements périodiques prévues au contrat. La garantie peut porter sur des emprunts ou autres engagements souscrits tant en France qu'à l'étranger par des établissements ou sociétés.

Les conditions d'octroi de la garantie de l'Etat ont été fixées par l'article 73 de la loi n° 46-2914 du 23 décembre 1946. Cette garantie ne peut être attribuée qu'en application d'une disposition législative que ce soit pour les engagements à long, moyen ou court terme, ou pour le service des intérêts et du remboursement des engagements particuliers.

II - LES GARANTIES LIEES A DES MISSIONS D'INTERET GENERAL

II.1 - Mécanismes d'assurance

CCR (caisse centrale de réassurance) est une société de réassurance détenue à 100% par l'Etat.

Il s'agit de la couverture financière de l'Etat pour les excédents de sinistres (au-delà de 90 % des provisions techniques constituées) sur certains risques non assurables par le marché et dont la gestion est confiée à la CCR. Les garanties accordées par l'Etat portent sur des risques limitativement énumérés : risques exceptionnels de transports, risques nucléaires, catastrophes naturelles, attentats et actes de terrorisme.

COFACE (compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur)

Il s'agit pour l'Etat de garantir chaque année l'équilibre de trésorerie de la COFACE qui a pour mission d'offrir des garanties au nom de l'Etat (pour les risques non assurables par le marché) dans le cadre des procédures de soutien et de développement des exportations. La garantie de la COFACE consiste par exemple à couvrir l'assuré (l'exportateur ou sa banque) contre le risque de non-remboursement d'un crédit à l'exportation mais également à couvrir les risques de nature politique et ceux liés aux fluctuations des devises de facturations des exportations. Ainsi, la procédure de garantie de change vise à garantir les entreprises exportatrices françaises contre le risque de variation du taux de change en devise entre le moment où les entreprises soumissionnent à l'étranger pour un contrat et celui où elles encaissent les recettes commerciales afférentes à ce contrat. La COFACE supporte donc le risque lié à la variation du cours de change de la devise mais aussi le risque lié à la conclusion ou non du contrat commercial.

II.2 - Garanties de protection des épargnants

Les fonds d'épargne

Il s'agit de la garantie accordée par l'Etat aux épargnants selon des modalités qui varient en fonction des organismes et des produits d'épargne concernés.

Ainsi, les sommes déposées sur le premier livret des caisses d'épargne sont centralisées à la Caisse des dépôts et consignation et bénéficient de la garantie de l'Etat.

Par ailleurs, toute l'activité de la Caisse nationale d'épargne bénéficie de la garantie de l'Etat, aux termes du Code monétaire et financier.

Enfin, la loi prévoit que la garantie de l'Etat est accordée au remboursement en capital, intérêts et compléments de rémunération aux fonds déposés sur les comptes sur livret d'épargne populaire.

L'Etat n'intervient qu'en cas de défaillance des fonds de réserve constitués selon la nature des produits financiers par les structures financières d'épargne.

L'épargne-logement

L'Etat garantit le versement d'une prime aux titulaires de produits d'épargne-logement.

II.3 - Garantie de change en faveur des banques centrales

Il s'agit de garantir les opérations de change sur les avoirs déposés par les banques centrales des Etats d'Afrique de l'Ouest et de la banque centrale des Etats d'Afrique centrale et de la banque centrale des Comores. La garantie s'applique également aux avoirs déposés à la Banque de France.

III - LES GARANTIES DE PASSIF

III.1 - Opérations de cession et restructuration d'entreprises publiques

En cas de cession d'entreprise, une garantie de passif est constituée, l'acheteur étant potentiellement en situation de risque quant au bien-fondé de sa décision d'investissement. Il peut alors, pour limiter ce risque, demander au vendeur une garantie de passif.

Ainsi, en cas de cession (privatisation...) d'une société donnée à un investisseur personne privée, l'Etat peut donner des garanties sous forme d'ajustement futur à la baisse du prix de vente si par exemple, après usage, la valeur des immeubles de la société vendue était inférieure à celle estimée lors de la cession.

III.2 - Garanties accordées à des structures spécifiques

Il s'agit de garanties accordées à des structures dites entités ad hoc créées spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations similaires pour le compte de l'Etat, et dont l'activité est exercée par la mise à disposition d'actifs, de biens et services ou de capitaux.

III.3 - Autres passifs

Ce sont des garanties particulières quant à leur objet ou leur bénéficiaire : liquidation amiable de société ou opérations de recapitalisation.

IV - LES ENGAGEMENTS FINANCIERS DE L'ETAT

IV.1 – Les contrats de cofinancement

Il s'agit des engagements de financement d'opérations de l'Etat vis-à-vis de tiers dans le cadre d'accords nationaux tels les contrats de plan Etat-région (CPER) et d'accords internationaux et plus particulièrement ceux relatifs au financement des ressources propres de l'Union européenne.

IV.2 – Les instruments financiers

Il s'agit des engagements relatifs aux instruments financiers à terme tels les contrats d'échange de taux d'intérêts financiers - swaps de taux (cf. la norme n°11 relative aux « dettes financières et instruments financiers à terme »).

NORME N°1

LES ETATS FINANCIERS

NORME N°1 – LES ETATS FINANCIERS

EXPOSE DES MOTIFS

La présente norme détermine la structure et la forme des états financiers sur la base du modèle de la comptabilité d'entreprise, en tenant compte des spécificités de l'État.

I – LA LOGIQUE D'ELABORATION DES ETATS FINANCIERS

Les états financiers sont une des principales sources d'information chiffrée sur la situation financière de l'État. Ces documents de synthèse permettent d'apprécier et d'analyser l'évolution de celle-ci et de mesurer les coûts.

I.1 - Le bilan de l'État : le tableau de la situation nette

Le bilan de l'État se présente sous la forme d'un tableau de la situation nette qui recense, comme un bilan d'entreprise classique, les actifs et les passifs préalablement identifiés et comptabilisés. Le tableau de la situation nette est présenté en liste. Il est établi à la fin de l'exercice.

Le tableau de la situation nette comprend :

- *l'actif, qui recense les éléments du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'État. Il se compose principalement des actifs immobilisés, des actifs circulants et des régularisations de l'exercice ;*
- *le passif est constitué des obligations à l'égard de tiers qui existent à la date de clôture et dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elles entraîneront une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers. Le passif comprend les provisions pour risques et charges, les dettes financières, les dettes non financières, les autres passifs et les régularisations de l'exercice.*

En outre, le tableau de la situation nette présente deux particularités :

- *il isole le poste « trésorerie » à l'actif et au passif ;*
- *il comporte un poste « situation nette » qui ne peut pas être rapproché des capitaux propres d'une entreprise puisqu'il ne comporte ni de capital initial, ni d'équivalent de ce dernier.*

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

La présentation habituelle du compte de résultat, qui regroupe la totalité des charges et des produits d'un exercice comptable, a été scindée en trois tableaux :

- *le tableau des charges nettes de l'exercice réparties par nature, qui présente le montant total des charges nettes non couvert par les produits d'activité correspondants de l'exercice ;*
- *le tableau des produits régaliens nets détaillés par catégorie (produits fiscaux et autres produits régaliens), qui présente les produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'État sans contrepartie directe équivalente pour les tiers. Les produits figurant dans ce tableau sont les produits régaliens nets des obligations de l'État en matière fiscale ainsi que des décisions d'apurement qui remettent en cause*

le bien-fondé des créances sur les redevables initialement comptabilisées (dégrèvements et autres annulations suite à erreur); les ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut (RNB) et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) viennent en diminution des produits fiscaux et des autres produits régaliens, pour déterminer le total des produits régaliens nets; ces contributions sont en effet des ressources propres de l'Union européenne et ne peuvent être considérées comme des charges; les autres ressources propres de l'Union n'apparaissent pas au compte de résultat, car elles sont prélevées par l'État (au profit de l'Union) sur des tiers identifiables, et sont considérées comme des opérations pour compte de tiers.

- *le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, qui présente la différence entre les charges nettes et les produits régaliens nets.*

Dans l'optique de l'analyse des coûts, le tableau des charges nettes recense l'ensemble des charges et des produits à prendre en compte pour l'analyse des coûts.

I.3 – Le tableau des flux de trésorerie

La trésorerie de l'État se compose d'éléments d'actif (fonds sur comptes bancaires et fonds en caisse, valeurs en cours d'encaissement et à l'escompte nettes des valeurs en cours de décaissement, autres composantes de la trésorerie et équivalents de trésorerie) et de passif (dépôts des correspondants et autres personnes habilitées, autres éléments de trésorerie).

Le tableau des flux de trésorerie présente, pour la période, les entrées et les sorties de ces éléments, classées par catégorie :

- *les flux de trésorerie liés à l'activité, qui correspondent aux encaissements et décaissements liés aux opérations de fonctionnement et d'intervention (à l'exception des activités d'investissement) et aux autres encaissements et décaissements qu'il est possible de rattacher à l'activité tels que les flux de trésorerie correspondant aux charges et produits financiers ;*
- *les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement, qui correspondent aux décaissements et encaissements liés aux opérations d'acquisitions et de cessions des immobilisations ;*
- *les flux de trésorerie liés aux opérations de financement, qui correspondent aux encaissements et décaissements liés aux opérations de financement externe de l'Etat.*

La présente norme classe les flux de trésorerie provenant des intérêts et dividendes reçus ou des intérêts versés dans les flux de trésorerie liés à l'activité. Cette présentation facilite ainsi le rapprochement entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, l'idée étant de relier les flux de trésorerie liés à l'activité et aux opérations d'investissement aux opérations budgétaires et les flux de trésorerie liés aux activités de financement aux opérations de trésorerie non budgétaires.

Les notions de recettes et de dépenses sont utilisées dans le tableau des flux de trésorerie pour être distinguées des produits et des charges, puisqu'il s'agit des produits encaissés ou des charges versées par l'État au cours d'un exercice.

Des montant résiduels, qui ne pourraient être qualifiés d' « importants » au regard du principe de comptable d'importance relative mentionné dans le cadre conceptuel, peuvent être présentés dans le tableau des flux de trésorerie comme des flux de trésorerie nets non ventilés.

I.4 - L'annexe

L'annexe fait partie intégrante des états financiers. Elle fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données des principaux documents de synthèse.

La présente norme précise les principes d'établissement de l'annexe et définit son contenu.

La présentation de l'annexe s'inspire de celle des entreprises. Sur chaque document de synthèse, les données susceptibles de faire l'objet d'une information en annexe seront numérotées pour faciliter le renvoi aux commentaires et tableaux correspondants développés dans l'annexe.

Par ailleurs, la coexistence d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité d'exercice (article 27 de la loi organique) conduit à identifier en annexe les écarts entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité d'exercice par le biais de tableaux de passage.

II - LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La norme s'est inspirée des référentiels comptables suivants :

- *pour le tableau de la situation nette et le tableau des flux de trésorerie, la norme tient compte des*

modèles du Plan comptable général (Règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable annexé à l'arrêté du 22 juin 1999, mis à jour par le règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000 du Comité de la réglementation comptable), des normes comptables internationales de l'IASB⁶ (IAS 1 et IAS 7) et du Comité Secteur Public de l'IFAC⁷ (IPSAS 1 et IPSAS 2) ainsi que de l'arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement n°99-02 du Comité de réglementation comptable du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques ;

- *pour le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, la norme s'est inspirée de modèles d'états financiers étrangers qui ne sont proposés par aucun des référentiels comptables existants précédemment cités.*

⁶ International Accounting Standards Board

⁷ International Federation of Accountants: fédération internationale des experts-comptables.

NORME N°1 – LES ETATS FINANCIERS

DISPOSITIONS NORMATIVES

Les états financiers comprennent :

- le bilan présenté sous la forme d'un tableau de la situation nette ;
- le compte de résultat présenté en trois parties : un tableau des charges nettes, un tableau des produits régaliens nets et un tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice ;
- le tableau des flux de trésorerie ;
- l'annexe.

Les états financiers permettent une comparaison sur trois années.

Les états financiers de l'exercice 2006 et de l'exercice 2007 comportent les données comparatives retraitées relatives à l'exercice 2005, sauf si cela est rendu impraticable par le changement de référentiel comptable ou si le coût d'obtention de ces données retraitées est jugé trop important par rapport à l'utilité retirée de leur obtention.

Lorsque des données comparatives relatives à l'exercice 2005 ne peuvent être présentées :

- les causes de leur indisponibilité sont précisées dans l'annexe ;
- toutes les informations complémentaires disponibles permettant au lecteur des états financiers de disposer d'éléments de comparaison sont présentées dans l'annexe pour les données comparatives qui n'ont pu faire l'objet de retraitements.

1. LE TABLEAU DE LA SITUATION NETTE

	EXERCICE N			EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
	Brut	Amortissement Dépréciation	Net	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Immobilisations financières					
Total actif immobilisé					
ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)					
Stocks					
Créances					
Redevables					
Clients					
Autres créances					
Charges constatées d'avance					
Total actif circulant (hors trésorerie)					
TRESORERIE					
Fonds bancaires et fonds en caisse					
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement					
Autres composantes de trésorerie					
Équivalents de trésorerie					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL ACTIF (I)					
DETTES FINANCIERES					
Titres négociables					
Titres non négociables					
Dettes financières et autres emprunts					
Total dettes financières					
DETTES NON FINANCIERES (hors trésorerie)					
Dettes de fonctionnement					
Dettes d'intervention					
Produits constatés d'avance					
Autres dettes non financières					
Total dettes non financières					
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
Provisions pour risques					
Provisions pour charges					
Total provisions pour risques et charges					
AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)					
Total autres passifs					
TRESORERIE					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées					
Autres					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)					
Report des exercices antérieurs					
Écarts de réévaluation et d'intégration					
Solde des opérations de l'exercice					
SITUATION NETTE (III=I-II)					

2. LE TABLEAU DES CHARGES NETTES, LE TABLEAU DES PRODUITS REGALIENS NETS ET LE TABLEAU DE DETERMINATION DU SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE

TABLEAU DES CHARGES NETTES		EXERCICE N	EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES	Charges de personnel Achats, variations de stocks et prestations externes Dotations aux amortissements, aux provisions et dépréciations Autres charges de fonctionnement			
	Total charges de fonctionnement direct (I)			
	Subventions pour charges de service public Autres charges de fonctionnement indirect			
	Total charges de fonctionnement indirect (II)			
	Total charges de fonctionnement (III=I+II)			
	Ventes de produits et prestations de service Production stockée et immobilisée Reprises sur provisions, sur dépréciations Autres produits de fonctionnement			
	Total produits de fonctionnement (IV)			
TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V=III-IV)				
CHARGES D'INTERVENTION NETTES	Transferts aux ménages Transferts aux entreprises Transferts aux collectivités territoriales Transferts aux autres collectivités Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat Dotations aux provisions et dépréciations			
	Total charges d'intervention (VI)			
	Contributions reçues de tiers Reprises sur provisions et sur dépréciations			
	Total produits d'intervention (VII)			
TOTAL CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII=VI-VII)				
CHARGES FINANCIERES NETTES	Intérêts Pertes de change liées aux opérations financières Dotations aux amortissements, aux provisions et dépréciations Autres charges financières			
	Total charges financières (IX)			
	Produits des immobilisations financières Gains de change liés aux opérations financières Reprises sur provisions, sur dépréciations Autres intérêts et produits assimilés			
	Total produits financiers (X)			
TOTAL CHARGES FINANCIERES NETTES (XI=IX-X)				
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII=V+VIII+XI)				

TABLEAU DES PRODUITS REGALIENS NETS	EXERCICE N	EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
Impôt sur le revenu Impôt sur les sociétés Taxe intérieure sur les produits pétroliers Taxe sur la valeur ajoutée Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes Autres produits de nature fiscale et assimilés			
TOTAL PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)			
Amendes et autres pénalités			
TOTAL AUTRES PRODUITS REGALIENS NETS (XIV)			
Ressources propres de l'Union Européenne basées sur le revenu national brut Ressources propres de l'Union Européenne basées sur la taxe sur la valeur ajoutée			
TOTAL RESSOURCES PROPRES DE L'UNION EUROPEENNE BASEES SUR LE REVENU NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (XV)			
TOTAL PRODUITS REGALIENS NETS (XVI = XIII+XIV-XV)			

TABLEAU DE DETERMINATION DU SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE	EXERCICE N	EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
Charges de fonctionnement nettes (V) Charges d'intervention nettes (VIII) Charges financières nettes (XI)			
CHARGES NETTES (XII)			
Produits fiscaux nets (XIII) Autres produits régaliens nets (XIV) Contributions au budget de l'Union européenne basées sur le produit national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)			
PRODUITS REGALIENS NETS (XVI)			
SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE (XVI-XII)			

3. LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE		EXERCICEN	EXERCICEN-1	EXERCICEN-2
FLUX DE TRESORERIE LIES A L'ACTIVITE	ENCAISSEMENTS Ventes de produits et prestations de service encaissées Autres recettes de fonctionnement Impôts et taxes encaissés Autres recettes régaliennes Recettes d'intervention Intérêts et dividendes reçus Autres encaissements DECAISSEMENTS Dépenses de personnel Achats et prestations externes payés Remboursements et restitutions sur impôts et taxes Autres dépenses de fonctionnement Charges de fonctionnement indirect versées Dépenses d'intervention Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat Intérêts payés Autres décaissements			
	FLUX DE TRESORERIE NETS LIES A L'ACTIVITE (I)			
FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT	ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières CESSIONS D'IMMOBILISATIONS Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières			
	FLUX DE TRESORERIE NETS LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT (II)			
FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT	ÉMISSIONS D'EMPRUNT OAT BTAN Solde des BTF REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (HORS BTF) <i>Dettes négociables</i> OAT BTAN <i>Dettes non négociables</i> FLUX LIES AUX INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME			
	FLUX DE TRESORERIE NETS LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT (III)			
VARIATION DE TRÉSORERIE (IV=I+II+III=VI-V)				
TRÉSORERIE EN DÉBUT DE PÉRIODE (V)				
TRÉSORERIE EN FIN DE PÉRIODE (VI)				

4. L'ANNEXE

L'annexe fait partie intégrante des états financiers. Elle ne peut se substituer aux autres documents de synthèse qu'elle complète et commente. En matière de vérification, elle est assujettie aux mêmes exigences que les autres documents de synthèse.

4.1 LES PRINCIPES D'ETABLISSEMENT DE L'ANNEXE

Les informations fournies dans l'annexe doivent :

- contribuer à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'Etat en détaillant certains renseignements permettant d'expliquer ou de préciser le contenu de certains postes des documents de synthèse ;
- produire toutes les informations significatives susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs. A cette fin, la notion de seuil de signification d'une information peut être un élément déterminant dans le choix des informations à communiquer. Ce seuil dépend essentiellement de l'importance relative de l'information pour les utilisateurs des états financiers. Est ainsi considérée comme significative toute information dont la non-publication serait susceptible de modifier le jugement des utilisateurs sur la situation patrimoniale et financière de l'Etat.

4.2 LE CONTENU DE L'ANNEXE

L'annexe fait l'objet d'une présentation organisée et systématique regroupant des informations chiffrées ou non. Elle doit notamment présenter :

- les règles et méthodes d'évaluation comptables ainsi que les changements de méthode d'évaluation et de présentation des comptes ;
- les informations détaillant les montants qui apparaissent dans le tableau de la situation nette, dans le tableau des charges nettes, dans le tableau des produits régaliens nets et dans le tableau de flux de trésorerie. Ces précisions concernent notamment :
 - les variations des éléments de l'actif et du passif pendant l'exercice considéré ;
 - le détail des immobilisations corporelles, incorporelles et financières, des charges de personnel, etc. ;
 - les informations relatives au calcul des provisions pour risques et charges, leur répartition par catégorie et leurs échéances prévisionnelles, etc. ;
 - les informations relatives aux effectifs de l'Etat ;
 - le passage des produits régaliens bruts aux produits inscrits dans le tableau des produits régaliens nets ;
- les informations qui ne figurent pas dans les autres documents de synthèse mais qui doivent néanmoins être portées en annexe tels que :
 - les engagements à mentionner en annexe qui sont regroupés en quatre catégories : les engagements pris dans le cadre d'accords bien définis, les engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'Etat, les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat et les engagements de retraite de l'Etat. Un tableau de synthèse des engagements est présenté en annexe;
 - les dépréciations de créances recouvrées par l'Etat pour le compte de tiers pour lesquels l'Etat ne supporte pas le risque de non-paiement.

- les informations relatives à l'articulation entre la comptabilité d'exercice et la comptabilité budgétaire.
- une information sur le besoin de financement actualisé du régime de retraite des fonctionnaires de l'État qui correspond à la différence entre la valeur actualisée des pensions qui seront versées et la valeur actualisée des cotisations qui seront reçues. Cette évaluation est réalisée à partir de la chronique des besoins de financement. Le mode de calcul, les hypothèses et le périmètre retenu sont présentés à l'appui de l'évaluation. Tout changement de méthode fera l'objet d'une information. Une note expliquant les variations de montants est également fournie.
- le montant total des ressources propres de l'Union européenne impactant le résultat patrimonial.
 - un tableau indiquant les variations, en base, des déficits fiscaux reportables en avant ainsi qu'un tableau indiquant, en impôt, la variation des crédits d'impôts reportables et non restituables. Une estimation en impôt de la consommation probable de ces déficits fiscaux en avant et de ces crédits d'impôts reportables et non restituables doit être produite.

NORME N°1 – LES ETATS FINANCIERS

ILLUSTRATIONS

Les tableaux et les commentaires présentés ci-dessous visent à illustrer les dispositions normatives relatives à l'annexe.

I - IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Immobilisations corporelles par catégorie et par ministère (Catégories non exhaustives renseignées à titre indicatif)

Exercice	Terrains non spécifiques		Bâtiments non spécifiques		Matériel		Infrastructures		Bâtiments spécifiques	
	N	N-1	N	N-1	N	N-1	N	N-1	N	N-1
Balance d'entrée	valeur de marché		valeur de marché		coût d'acquisition >x euros		coût de reconstruction à neuf actualisé		euro symbolique ou coût de reproduction à l'identique	
Acquisitions									si coût connu	
Flux de travaux immobilisables										
Cessions										
Amortissement					amortissements				flux de travaux	
Réévaluations (+) ou (-)	actualisation annuelle		actualisation annuelle				actualisation annuelle			
Perte de valeur					test de dépréciation si indice de perte de valeur					
Balance de sortie										
Écarts de réévaluation cumulés (+)										
Écarts de réévaluation cumulés (-)										
Valeur brute comptable										
Amortissement cumulé										flux de travaux
Valeur nette comptable = balance de sortie										

Commentaires :

Balance d'entrée initiale + (acquisitions- cessions (cumulés)) + écarts de réévaluation cumulés = valeur brute comptable. La valeur nette comptable est, chaque année, reportée en balance d'entrée. Balance d'entrée + acquisitions + flux de travaux – cessions – amortissement + ou - écarts de réévaluation - perte de valeur = balance de sortie = Valeur nette comptable = Valeur brute comptable - amortissement cumulé.

Contrats de location par catégorie et par ministère (Catégories non exhaustives renseignées à titre indicatif)

CONTRATS LOCATION - FINANCEMENT	Terrains		Bâtiments non spécifiques		Matériel	
	N	N-1	N	N-1	N	N-1
Contrats de location-financement (VNC à la date de clôture)						
Total paiements minimaux pour location < 1 an						
Valeur actualisée						
Total paiements minimaux pour location entre 1 et 5 ans						
Valeur actualisée						
Total paiements minimaux pour location > 5 ans						
Valeur actualisée						

II - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

Provisions pour risques	Montants au début de l'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice		Montants à la fin de l'exercice
			Reprises provisions utilisées	Reprises provisions non utilisées	
Provisions pour risques 1					
Provisions pour risques 2					
...					
Total					
Provisions pour charges	Montants au début de l'exercice	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice		Montants à la fin de l'exercice
			Reprises provisions utilisées	Reprises provisions non utilisées	
Provisions pour charges 1					
Provisions pour charges 2					
...					
Total					

III - DETTE

Tableau des variations des emprunts

	<i>Valeur à l'ouverture de l'exercice</i>	<i>Augmentations</i>	<i>Diminutions</i>	<i>Valeur à la clôture de l'exercice</i>
Emprunts négociables en euros				
<i>Emprunts à taux fixe</i>				
<i>Emprunts à taux variable</i>				
Emprunts négociables en devises étrangères				
<i>Emprunts à taux fixe</i>				
<i>Emprunts à taux variable</i>				
Emprunts non négociables				
...				
Total				

Ventilation des augmentations

	<i>Émissions</i>		<i>Échange par conversion</i>	<i>Différentiel d'indexation</i>	<i>Intérêts</i>			<i>Totaux</i>
	<i>Avec réception de fonds</i>	<i>Sans réception de fonds</i>			<i>Capitalisation</i>	<i>Intérêts courus</i>	<i>Intérêts constatés d'avance</i>	
Emprunts négociables en euros								
<i>Emprunts à taux fixe</i>								
<i>Emprunts à taux variable</i>								
Emprunts négociables en devises étrangères								
<i>Emprunts à taux fixe</i>								
<i>Emprunts à taux variable</i>								
Emprunts non négociables								
...								
Totaux								

Dont charges résultant de l'indexation des obligations indexées

Ventilations des diminutions

	Amortissements	Annulation des titres émis sans réception de fonds	Rachats	Échange par conversion	Différentiel d'indexation	Intérêts			Totaux
						Capitalisation	Intérêts courus	Intérêts constatés d'avance	
Emprunts négociables en euros									
Emprunts à taux fixe									
Emprunts à taux variable									
Emprunts négociables en devises étrangères									
Emprunts à taux fixe									
Emprunts à taux variable									
Emprunts non négociables									
...									
Totaux									

Tableau des variations du poste Primes et Décotes

	Montant à l'ouverture de l'exercice	Augmentations (lors des émissions)	Diminutions	Montant à la clôture de l'exercice
Primes				
Décotes				
Total				

Tableau des échéances

Postes	Montants	Degré d'exigibilité des emprunts		
		Échéances à - 1 an	Échéances	
			à + 1 an	à + 5 ans
Emprunts négociables en euros				
Emprunts à taux fixe				
Emprunts à taux variable				
Emprunts négociables en devises étrangères				
Emprunts à taux fixe				
Emprunts à taux variable				
Emprunts non négociables				
...				
Total				

IV - PERSONNEL

<i>Charges de personnel</i>	<i>Montants de l'exercice N</i>	<i>Montants de l'exercice N-1</i>
<i>Rémunérations du personnel</i>		
<i>Charges de sécurité sociale, de prévoyance et contributions directes</i>		
<i>Prestations directes d'employeur (hors pensions)</i>		
<i>Pensions</i>		
<i>Autres charges sociales</i>		

CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT

Le cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat

I - OBJECTIFS DU CADRE CONCEPTUEL ET DESTINATAIRES DE LA COMPTABILITÉ DE L'ETAT

Aux termes de l'article 27 de la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001⁸, « l'Etat tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. En outre, il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes ».

L'article 28 précise que la comptabilisation des recettes et des dépenses budgétaires est fondée sur les encaissements et les paiements. Le rattachement à l'exercice budgétaire est donc effectué sur une base de caisse avec une possibilité d'extension lors d'une période complémentaire ne pouvant excéder vingt jours.

Le présent recueil de normes s'applique à la comptabilité générale de l'Etat. L'article 30 précise que cette comptabilité est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations. Les opérations doivent être prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Ce principe se retrouve également dans les textes qui régissent la comptabilité d'entreprise.

En conséquence, la loi organique dispose que les règles comptables de l'Etat ne se distinguent de celles qu'appliquent les entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de l'Etat.

L'ensemble des règles et normes permettant d'appliquer la comptabilité d'exercice à l'Etat doit donc être construit en référence avec les dispositions applicables aux entreprises. Il est ainsi nécessaire de déterminer les règles de la comptabilité d'entreprise qui sont transposables directement, celles qui doivent être adaptées pour tenir compte de certaines particularités, et enfin celles qui doivent être créées pour comptabiliser des opérations pour lesquelles il n'existe pas de règles dans les référentiels comptables applicables aux entreprises.

L'importance et la spécificité de certaines opérations de l'Etat justifient que cette élaboration soit éclairée et mise en perspective par des considérations préalables sur la portée, les objectifs et les limites de cette comptabilité. Ces considérations sont présentées dans le présent cadre conceptuel qui répond à un triple objectif :

- présenter les hypothèses sous-jacentes aux normes comptables applicables à l'Etat,
- définir les principaux concepts qui découlent de ces hypothèses,
- préciser la portée et les limites des informations financières fournies par la comptabilité.

Le cadre conceptuel n'est pas un texte normatif énonçant des règles. Il est destiné à fournir des éléments de compréhension et d'interprétation des règles. Il s'adresse à leurs

⁸ Loi organique n°2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances. Dans la suite du document, l'expression « loi organique » renvoie à ce texte.

auteurs, aux comptables chargés de tenir et d'établir les comptes, aux auditeurs chargés de les certifier et aux utilisateurs de l'information financière produite.

Pour les premiers, il constitue une référence conceptuelle permettant de vérifier la cohérence des différentes règles et normes.

Pour ceux qui établissent les comptes et ceux qui les vérifient, il est un élément de compréhension et d'interprétation de ces règles. Les interprétations peuvent être nécessaires pour traiter certains cas particuliers ou certaines opérations nouvelles, pour lesquels les règles existantes seraient insuffisantes. Le cadre conceptuel peut également être utile pour la définition de l'organisation technique des systèmes comptables en mettant en lumière les finalités de ces systèmes. Il doit enfin permettre aux destinataires de l'information de mieux comprendre la portée et les limites de celle-ci.

Les destinataires principaux de l'information sont les citoyens et leurs représentants. L'information comptable doit bien sûr répondre aux besoins des responsables et des gestionnaires des missions et des activités de l'Etat. Elle est également destinée aux institutions publiques internationales, aux marchés financiers et aux investisseurs en titres de dettes.

La multiplicité des destinataires suppose en conséquence une information générale et exhaustive, fondée sur la prise en compte de tous les éléments ayant un impact sur la situation financière.

Bien qu'il existe plusieurs référentiels comptables applicables aux entreprises, la loi n'en désigne aucun en particulier. Les options fondamentales retenues dans le présent cadre sont cohérentes avec le tronc commun des concepts présents dans les principaux référentiels. Le corpus des normes comptables de l'Etat constitue un ensemble complet et homogène.

La France se doit, en outre, d'inscrire sa réforme comptable dans la perspective des travaux de normalisation internationale auxquels elle participe activement.

Le présent cadre conceptuel est donc conçu par référence privilégiée aux trois standards suivants :

- le plan comptable général et les règlements du CRC en vigueur en France ;
- le référentiel, en cours de développement, élaboré par le Comité Secteur Public de l'IFAC ;
- le référentiel de l'IASB.

Ces trois référentiels sont, au demeurant, en phase de convergence.

Il est, enfin, possible qu'à raison des particularités de l'Etat en France, certaines solutions originales doivent être adoptées : elles devront dans tous les cas être justifiées et cohérentes avec le cadre conceptuel.

II - LES OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS

Dans les référentiels applicables aux entreprises, l'objectif des états financiers est en général de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat de l'entreprise. Le contenu de ces concepts, utilisés dans les textes relatifs aux entreprises, doit être précisé dans le cas de l'Etat. Plus fondamentalement, la loi organique acte d'emblée une différence importante avec cette approche puisque l'article 27 indique que « les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une

image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière » et ne fait pas de référence au résultat.

II.1 - Le patrimoine, la situation financière, la situation nette, les engagements

Le patrimoine est généralement défini comme l'ensemble des droits et obligations relatifs à une personne.

La situation financière est la traduction financière et comptable de la notion de patrimoine.

Pour donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière, il convient de définir le périmètre de ces droits et obligations, de les identifier, de les évaluer et de les comptabiliser selon la nomenclature des actifs et des passifs.

Dans le cas de l'Etat, ces opérations doivent prendre en compte les spécificités suivantes :

- à raison du nombre et de l'extrême diversité des droits et obligations de l'Etat, on ne retiendra que les éléments ayant un impact notable sur la situation financière, c'est-à-dire une augmentation, une diminution ou un changement de structure de cette situation ;
- il n'existe pas de capital initial, faute, notamment, de date de création et d'établissement de première situation ;
- l'évaluation des actifs à longue durée de vie pose des problèmes spécifiques ;
- la notion même d'actif, telle que retenue pour l'entreprise, ne rend pas parfaitement compte de la situation de l'Etat, qui possède un « actif incorporel » très particulier, la souveraineté, et son accessoire, la capacité de lever l'impôt ;
- la souveraineté emporte également une conséquence importante au regard de la notion de passif, qui requiert parfois des solutions originales pour l'Etat, par-delà l'enregistrement classique de passifs identiques à ceux de l'entreprise.

Au total, la mise en relation de l'actif et du passif de l'Etat, indispensable à la cohérence temporelle et à l'exactitude des enregistrements comptables, comme à l'analyse de sa situation financière, si elle doit être effectuée conformément aux grands principes (et particulièrement de la comptabilité d'exercice), ne saurait donner lieu à une interprétation identique à celle de l'entreprise.

Pour marquer cette différence, les états financiers retiennent une présentation bilantielle sous la forme d'un tableau de la situation nette.

Enfin, le rôle d'« assureur en dernier recours » que l'Etat est souvent amené à jouer rend également nécessaire de délimiter de manière précise les types d'engagements qui doivent être portés dans l'annexe.

II.2 - Le résultat, la performance

L'article 27 de la loi organique ne mentionne pas le résultat. Cette spécificité découle des problèmes que pose, notamment, le rattachement des charges et des produits dans le cas de l'Etat.

Pour les entreprises, la mesure comptable la plus générale du résultat implique un principe de rattachement permettant de mettre en rapport les charges et les produits. Dans le cas de l'Etat, les produits ne correspondent pas, pour l'essentiel, à la vente des

biens ou des services produits par l'activité qui a engendré les charges. Les produits sont largement indépendants des charges et, d'ailleurs, par principe, non affectés.

En comptabilité d'entreprise, le rattachement des charges aux produits peut se concevoir en deux temps. On peut, dans un premier temps, rattacher à un exercice les charges représentant les ressources consommées durant cet exercice. Ces charges permettent de mesurer l'activité productive de l'entreprise au cours de l'exercice. Dans un second temps, pour calculer le résultat, il faut d'une part ajouter les charges incorporées dans les produits stockés lors des exercices antérieurs et vendus au cours de l'exercice, et d'autre part retrancher les charges consommées dans l'exercice mais incorporées dans la production stockée.

Il est possible de transposer le premier type de rattachement pour l'Etat, du moins pour les charges représentant des ressources consommées. Cette transposition est même indispensable si on veut calculer des coûts par programmes ou selon d'autres décompositions. Pour les charges correspondant à des transferts, il est également possible de formuler des règles de rattachement, fondées sur la constatation des obligations. Il est en revanche impossible de proposer la transposition du rattachement aux produits pour la raison déjà indiquée.

Le niveau du résultat ne peut donc être interprété comme dans le cas d'une entreprise. Pour autant et dès lors que les règles de comptabilisation des charges et des produits ont été déterminées et sont appliquées en respectant le principe de permanence des méthodes, la variation du résultat au cours des exercices délivre une information importante sur les conséquences des politiques budgétaires.

II.3 - L'articulation avec le budget et la relation avec la gestion et les objectifs, les relations avec la comptabilité nationale

Le budget est préparé et voté selon une logique d'autorisation. Pour les dépenses, cette autorisation porte à la fois sur l'engagement de la dépense et sur son paiement. La restitution de l'autorisation budgétaire implique donc la mise en œuvre d'une comptabilité des engagements et d'une comptabilité des décaissements, cette dernière étant explicitement prévue par l'article 27 de la loi organique.

L'articulation entre ces comptabilités budgétaires et la comptabilité générale est un objectif important. La comptabilité générale doit fournir des informations utiles pour l'élaboration du budget et la compréhension de l'exécution.

Le principe retenu est que les différents systèmes doivent être intégrés d'un point de vue conceptuel, et que la cohérence de leurs architectures doit permettre d'articuler les différents systèmes de suivi de l'exécution budgétaire. Ainsi, même si les règles budgétaires gardent leur autonomie et leurs logiques propres, il doit exister des relations simples entre la comptabilité budgétaire, définie dans la loi organique comme l'enregistrement des encaissements et des décaissements, et les restitutions comptables que fournit la comptabilité générale d'exercice.

Enfin, le respect des engagements pris dans le cadre du pacte de stabilité et de croissance est mesuré par les données issues des comptes nationaux. Le système de comptabilité nationale possède ses règles propres, justifiées par les contraintes particulières que doivent satisfaire ces comptes. Néanmoins, les principes généraux qui structurent ce système se réfèrent explicitement à la comptabilité d'exercice et les grandes notions sont communes. Il est donc impératif, pour garantir la lisibilité et la crédibilité des comptes de l'Etat, que ces derniers soient cohérents avec les données fournies par la comptabilité nationale.

Cette cohérence doit se vérifier au plan conceptuel et au plan quantitatif. Cela signifie d'abord que des concepts ou des règles comptables réputés identiques dans les deux systèmes doivent avoir rigoureusement les mêmes définitions et aboutir aux mêmes résultats ; cela signifie ensuite que les notions et règles différentes doivent être identifiées et justifiées ; cela signifie enfin que les écarts entre les résultats doivent être, chaque année, explicités, mesurés et présentés dans un tableau de passage.

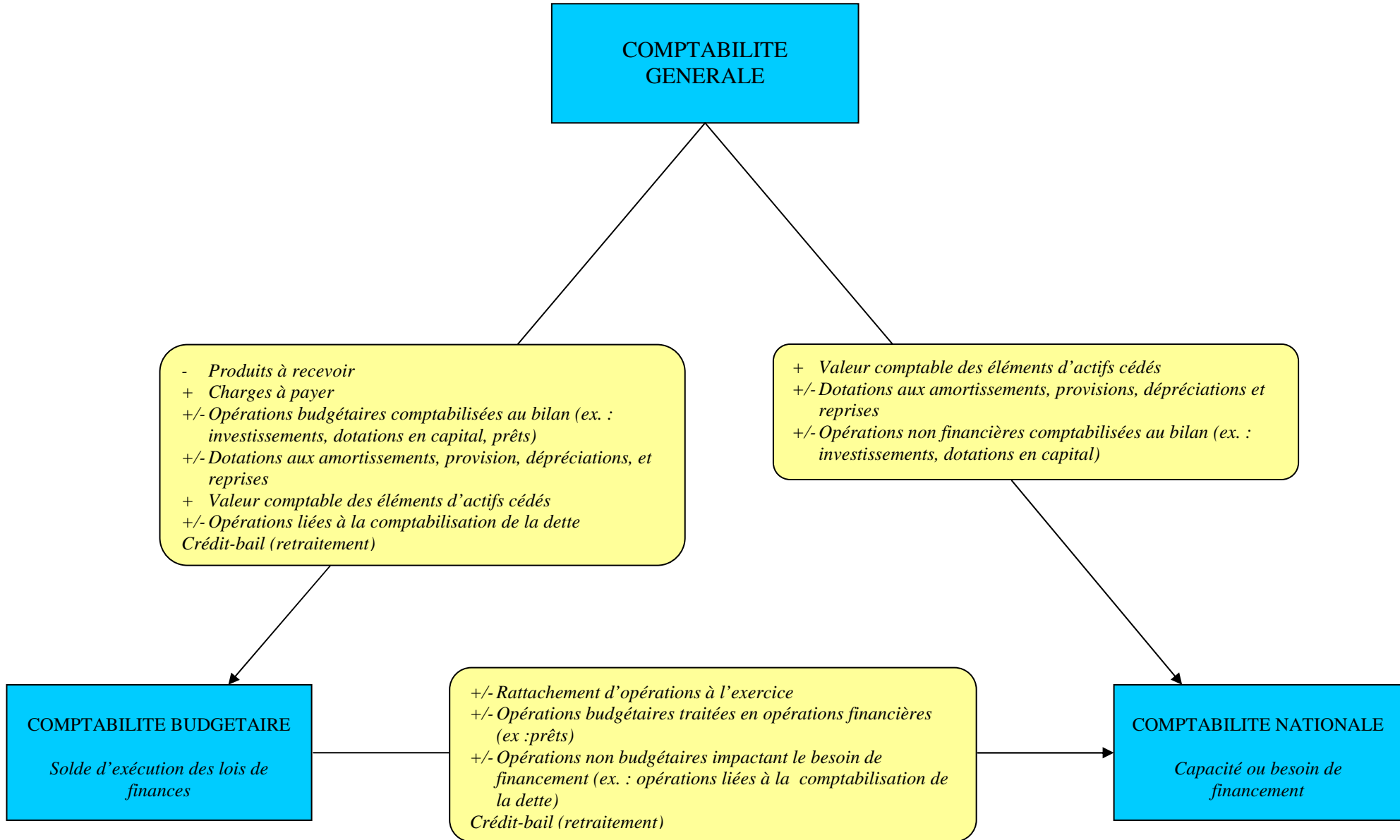
Le schéma ci-après présente les principaux écarts conceptuels entre le résultat de l'exercice établi en comptabilité générale, le solde d'exécution des lois de finances en comptabilité budgétaire, et le besoin ou la capacité de financement calculé par la comptabilité nationale.

II.4 - La mesure des coûts et de la performance

La comptabilité d'exercice constitue une base indispensable pour la comptabilité destinée à analyser les coûts des actions, prévue par l'article 27 de la loi organique. Ses concepts généraux sont définis de manière identique dans différentes comptabilités, de manière à pouvoir opérer les comparaisons pertinentes entre les unités de gestion. Ainsi, la notion de coût complet devrait être définie par rapport aux concepts de la comptabilité d'exercice. Une telle exigence ne veut pas dire que les gestionnaires devront nécessairement suivre des coûts complets, mais seulement que les coûts suivis à tel ou tel niveau, ou dans telle ou telle unité de gestion (et qui pourront être de nature diverse suivant les cas), devront pouvoir se situer par rapport à cette notion commune.

Ainsi, le rattachement des charges aux produits issus de l'activité des services ou représentant la participation de tiers à la réalisation de certaines opérations, permet de calculer les coûts nets. Ces coûts peuvent être rapprochés d'indicateurs non monétaires portant sur la qualité des services produits ou certaines autres caractéristiques, ou encore être utilisés pour fixer des objectifs. Les rapports entre les coûts, les objectifs et les résultats constituent l'information utile sur la performance de gestion.

**Les principaux écarts conceptuels entre le résultat de l'exercice,
le solde d'exécution des lois de finances et la capacité ou le besoin de financement**



II.5 - La structure et l'interprétation des états financiers

Compte tenu des observations précédentes, les états financiers retenus pour les comptes sont les suivants :

- un bilan présenté sous la forme d'un tableau de la situation nette ;
- un compte de résultat présenté en trois parties : un tableau des charges nettes de l'exercice, un tableau des produits régaliens nets et un tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice ;
- un tableau des flux de trésorerie distinguant les flux liés à l'activité, les flux d'investissement et les flux de financement.

L'annexe présente toutes les informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données présentées dans ces tableaux, notamment sous forme de tableaux détaillant certains points des tableaux de synthèse.

Les développements précédents sur la signification de la situation nette et du résultat montrent que l'interprétation des états financiers demande une certaine prudence, notamment en matière d'analyse de la solvabilité. Les limites qui s'y attachent ne remettent toutefois nullement en cause leur intérêt.

Ils permettent la mesure des coûts, élément déterminant pour une approche objective de la justification des crédits, des arbitrages de gestion et de la mesure des performances.

La détermination du passif, même si la nature même des responsabilités de l'Etat rend sa définition difficile, fournit des informations importantes pour apprécier la soutenabilité des politiques budgétaires, d'autant plus que cette information est complétée par des données sur les engagements hors bilan présentées dans l'annexe.

Pour ce qui concerne l'actif, notamment l'actif corporel et l'actif financier, le système permet de suivre l'évolution de sa valeur et d'apprécier ainsi, sur un champ limité mais important, la façon dont l'Etat gère ces éléments.

Pour ce qui concerne les produits fiscaux enfin, leur suivi sur une base autre que celle de l'encaissement permet de mieux mesurer le rendement du système et fournit des moyens indispensables pour améliorer la gestion et les prévisions.

III - LES CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES DE LA COMPTABILITÉ DE L'ETAT

III.1 - Les principes comptables

La loi organique mentionne dans son article 27 les principes de régularité, de sincérité, et d'image fidèle qui sont généralement reconnus comme des principes comptables, même si l'image fidèle est parfois considérée plus comme un objectif que comme un principe.

Au-delà de cette citation et a priori, l'ensemble des principes comptables généralement admis s'applique à l'Etat. La liste des principes retenue ci-après n'est pas nécessairement exhaustive. Elle comprend ceux qui paraissent communs à l'ensemble des référentiels applicables aux entreprises. L'absence de mention d'un principe ne signifie pas qu'il est considéré comme non applicable à l'Etat.

Principe de régularité

Ce principe énonce que la comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur.

Principe de sincérité

Selon ce principe, les règles et procédures en vigueur sont appliquées de manière à traduire avec sincérité la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.

Principe de l'image fidèle

L'image fidèle n'est pas définie de manière directe. Les textes français et européens indiquent que lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas à donner une image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe. De plus, si dans un cas exceptionnel, l'application d'une règle se révèle impropre à donner une image fidèle, il doit être dérogé à cette règle, cette dérogation devant être mentionnée et motivée dans l'annexe avec l'indication de son effet sur les comptes.

Principe de spécialisation des exercices

Ce principe est lié au concept même de l'exercice comptable qui est normalement annuel. Le principe de spécialisation vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement et ceux-là seulement.

Principe de continuité d'exploitation

Selon ce principe, l'Etat continuera d'exercer ses activités dans un avenir prévisible. Toutes les évaluations des éléments du patrimoine sont liées à l'hypothèse de continuité d'exploitation.

Principe de permanence des méthodes

La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence des règles et des procédures comptables. Elle est nécessaire à l'établissement de comparaisons entre exercices, de mesures d'évolution tendancielle, comme aux analyses de performance. Les modifications de conventions et de méthodes comptables ne doivent intervenir que si elles contribuent à une présentation plus fidèle des états financiers. Toute modification ayant une incidence importante sur le résultat doit être explicitée dans les notes annexes.

Principe de bonne information

Ce principe énonce que la comptabilité doit satisfaire les caractéristiques qualitatives suivantes :

- *l'intelligibilité* :

L'information fournie dans les états financiers doit être immédiatement compréhensible des utilisateurs supposés avoir une connaissance raisonnable de la comptabilité. Ceci n'exclut cependant pas une information relative à des sujets complexes, qui doivent figurer dans les états financiers en raison de la pertinence de ces informations par rapport aux besoins de prise de décision.

- *la pertinence* :

L'information est pertinente lorsqu'elle est en relation avec les données analysées et permet aux utilisateurs de mieux évaluer des événements passés, présents ou futurs.

La pertinence de l'information est influencée par sa nature et par son importance relative :

- si, dans certains cas, la *nature de l'information* est à elle seule suffisante pour la rendre pertinente et ainsi apprécier les risques et les opportunités auxquels est confrontée l'entité, il s'agira de considérer, dans d'autres cas, non seulement la nature mais aussi l'importance relative de l'information ;
- *l'importance relative* décrit la portée des renseignements contenus dans les états financiers pour les décideurs. Un élément d'information ou un regroupement d'éléments est considéré comme

important si son omission, sa non-divulgarion ou sa présentation erronée peut avoir une influence sur la prise de décision des utilisateurs.

- *la fiabilité* :

Une information fiable est exempte d'erreur et de biais significatifs. Elle donne donc une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

Pour être fiable, l'information doit répondre à plusieurs autres critères :

- elle doit présenter une *image fidèle* des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ;
- elle doit être *neutre*, c'est-à-dire sans parti pris ;
- elle doit être *prudente*, appréciant raisonnablement les faits de manière à ce que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués ;
- l'information doit être *exhaustive*.

III.2 - Le périmètre, le champ de la comptabilité et le patrimoine

Les comptes de la personne morale

La définition du périmètre comptable est liée à l'existence d'une personnalité juridique, même si ce critère est insuffisant pour traiter tous les cas. La définition du périmètre comptable de l'Etat doit également s'appuyer sur cette approche. Ce périmètre rassemble alors tous les services, établissements ou institutions d'Etat non dotés de la personnalité juridique. Il correspond globalement à celui des entités ou services dont les moyens de fonctionnement sont autorisés et décrits par la loi de finances, y compris les comptes spéciaux et les budgets annexes, à l'exception des établissements publics et organismes assimilés dotés d'une personnalité juridique.

Il en résulte que toutes les opérations, créant ou modifiant des droits et des obligations, effectuées par des entités situées à l'intérieur de ce périmètre (comprenant des entités comme les pouvoirs publics ou des autorités administratives indépendantes), doivent être intégrées dans la comptabilité générale de l'Etat suivant les règles propres à cette dernière, indépendamment du fait qu'elles peuvent recevoir une dotation globale du budget et qu'elles peuvent établir et publier des comptes pour des besoins particuliers. En pratique, rien ne s'oppose à ce que ces comptabilités spéciales alimentent la comptabilité générale, dès lors que les principes sont identiques ou que les retraitements nécessaires peuvent être effectués.

L'ensemble des comptabilités des entités comprises dans ce périmètre compose les « comptes individuels » de l'Etat. Les normes ci-après déterminent les modalités d'établissement de ces comptes, qui constituent la base indispensable à tous les développements ultérieurs et dont la production constituera un progrès décisif par rapport à la situation actuelle.

Les comptes consolidés ou combinés

Le périmètre défini précédemment conduit à comptabiliser dans les comptes de l'Etat l'ensemble des mouvements affectant les actifs et les passifs attribués aux entités incluses dans ce périmètre ainsi que les charges et les produits relatifs à ces entités. Cependant l'Etat détient le pouvoir de diriger l'activité d'entités dotées de la personnalité juridique en vertu de dispositions diverses. Ce pouvoir peut résulter de participations dans des sociétés lui conférant le contrôle sur ces dernières, ou du fait qu'il est le propriétaire des établissements publics nationaux, ou encore qu'il finance de manière prépondérante des entités de droit privé, chargées par lui d'effectuer sous son contrôle des missions qu'il définit.

Dans tous ces cas, l'Etat utilise indirectement les ressources de ces entités pour mener à bien ses politiques et se trouve en droit et/ou en fait indirectement responsable de leurs obligations. Dans les comptes individuels de l'Etat, ces entités sont considérées comme des participations. Mais ces comptes ne

donnent au mieux qu'une image très agrégée de la totalité des droits et des obligations. Pour obtenir une image plus complète, il faut produire des comptes consolidés et/ou des comptes combinés.

La définition des périmètres de consolidation et de combinaison dans le cas de l'Etat soulève de nombreuses questions, en raison notamment des règles particulières du droit public ou du droit administratif, mais aussi du fait que l'Etat a la possibilité (dans les limites permises par la Constitution) de modifier les règles. Les notions de contrôle et d'intérêt commun, qui permettent de définir ces périmètres doivent être définies soigneusement pour les distinguer de cette faculté qui confère à l'Etat des pouvoirs d'intervention sur le cadre même dans lequel s'inscrivent ses relations avec les autres agents.

Ce dernier point est particulièrement important lorsqu'il est examiné non pas sous l'angle des droits mais sous celui des obligations. La contrepartie de ce droit d'intervention est d'une certaine façon représentée par la fonction de « financeur en dernier recours », c'est-à-dire l'obligation, pour des raisons politiques ou sociales, de supporter des charges imprévues de manière ponctuelle ou relativement permanente, en fonction de la survenance d'événements a priori indépendants de l'activité normale de l'Etat.

Si la définition du contrôle généralement retenue dans les textes sur la consolidation peut sans doute être reprise dans le cas de l'Etat, il apparaît indispensable de l'explicitier soigneusement notamment au regard de cette caractéristique. Il conviendra d'explicitier également les concepts d'intérêt commun ou de relation proche qui permettent de définir le périmètre de combinaison au-delà de la consolidation.

Les développements précédents dépassent les objectifs du présent cadre qui vise à introduire les normes nécessaires à l'établissement des comptes individuels. Ils sont néanmoins évoqués pour deux raisons.

D'une part, la production des comptes consolidés représente un objectif important à moyen terme, ce qui nécessite la définition de normes appropriées.

D'autre part, la norme sur la comptabilisation des participations dans les comptes individuels doit définir son périmètre en cohérence avec cette approche afin de fournir une information agrégée mais pertinente sur les relations de l'Etat avec les entités liées.

III.3 - Les principaux concepts

Actifs

Un actif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'Etat, c'est-à-dire une ressource contrôlée et dont il attend des avantages économiques futurs. Pour l'Etat, les avantages économiques futurs sont représentés soit par des flux de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'Etat, soit par la disposition d'un potentiel de services attendus de l'utilisation de l'actif et profitant à l'Etat ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.

Dans les comptes individuels de l'Etat, le contrôle sur la ressource doit se comprendre comme un contrôle direct, c'est-à-dire exercé directement sur l'actif par les entités incluses dans le périmètre de l'Etat. Les actifs contrôlés par les entités dotées de la personnalité juridique et elles-mêmes contrôlées par l'Etat ne sont donc pas retracés en tant que tels dans les comptes individuels de l'Etat.

Passifs

Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Certaines opérations ne répondent pas à la définition d'un passif mais constituent des engagements mentionnés en annexe. Il s'agit :

- soit d'obligations potentielles de l'Etat à l'égard de tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'Etat ;
- soit d'obligations de l'Etat à l'égard de tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elles provoqueront une sortie de ressources.

Situation nette

La situation nette est mesurée par la différence entre les actifs et les passifs.

Comptes de régularisation

Les comptes de régularisation sont utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement, et ceux-là seulement.

Charges

Une charge est 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. Une charge correspond 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, nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Produits

Un produit est une augmentation d'actif ou une diminution de passif non compensée dans une relation de cause à effet par la sortie d'une valeur à l'actif ou une augmentation du passif. Pour l'Etat, il est fait une distinction entre les produits correspondant à des produits régaliens et ceux correspondant à des ventes de biens ou de prestations de services, à la détention d'actifs financiers, ou à l'utilisation par des tiers d'actifs productifs de redevances. Les produits régaliens constituent la principale ressource de l'Etat. Ils ne sont pas, en principe, rattachés à des charges, à la différence des autres produits, qui peuvent, en général, être rattachés à des charges.

Les produits régaliens sont des produits résultant de prélèvements obligatoires autorisés par la législation en vigueur. Ils ne sont pas des conséquences d'engagements contractuels. Ils pourraient être considérés comme des revenus découlant d'actifs incorporels liés à l'exercice de la souveraineté (capacité de lever l'impôt, de prononcer et de recouvrer des amendes), mais ces éléments ne répondant pas à toutes les conditions pour être comptabilisés comme des actifs, les produits qui pourraient leur être attachés constituent ainsi une catégorie spéciale.

III.4 - Les règles de comptabilisation

Les règles de comptabilisation déterminent les modalités d'inscription dans les états financiers des opérations et événements affectant la situation nette. Ces modalités indiquent le fait générateur de l'inscription ainsi que son classement dans les différentes catégories de la nomenclature comptable.

Règles de comptabilisation des actifs

Les actifs sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le contrôle des avantages économiques futurs ou le potentiel de services futurs est acquis à l'Etat. Le contrôle est en général fondé sur un droit (droit de propriété ou droit d'usage).

Le droit de propriété est cependant insuffisant pour établir le contrôle. Ainsi, les biens dont l'Etat est propriétaire mais dont il a transféré le contrôle effectif à des entités distinctes, ne sont pas comptabilisés dans ses états financiers. De manière symétrique, les biens utilisés de manière durable par l'Etat, sans que

ce dernier en soit le propriétaire, sont inscrits dans ses états financiers dès lors qu'il en a le contrôle. Le contrôle s'apprécie alors en fonction des conditions d'utilisation du bien : pouvoir de décision sur l'utilisation, responsabilités, charges et risques liés à ce pouvoir.

Les actifs comprennent les actifs immobilisés et les actifs circulants. Les actifs immobilisés comprennent les immobilisations incorporelles, corporelles et financières, ainsi que les créances rattachées. Les actifs circulants comprennent les stocks, les créances de l'actif circulant et la trésorerie.

Les actifs incorporels posent un problème particulier de comptabilisation dans la mesure où les actifs représentatifs de la souveraineté ne sont pas comptabilisés, car il est impossible de les identifier séparément et d'en donner une évaluation pertinente. La distinction entre les actifs incorporels devant être comptabilisés et les éléments représentatifs de l'exercice de la souveraineté est fondée sur l'analyse des produits correspondants.

Règles de comptabilisation des passifs

Des passifs sont comptabilisés lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- il existe une obligation de l'Etat vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers ;
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

L'existence de l'obligation s'apprécie au regard des dispositions prévues par les normes comptables. Dans certains cas, elle peut découler de l'existence d'un contrôle de fait sur un actif dès lors qu'il est certain ou probable que ce contrôle entraînera des sorties de ressources au bénéfice du propriétaire de l'actif. Dans ce dernier cas, l'existence d'une obligation doit être considérée comme un élément nécessaire permettant d'établir l'existence du contrôle.

Les passifs comprennent les passifs non financiers et les passifs financiers. Les passifs non financiers sont composés des dettes non financières, des provisions pour risques et charges et des autres passifs. Les passifs financiers sont composés des dettes financières et des instruments financiers à terme.

Règles de comptabilisation des produits

Les produits sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel ils sont acquis. Pour les ventes de biens ou de services, cela correspond en général à la livraison du bien ou à l'exécution du service. Pour les produits régaliens, cela correspond au moment où la perception de ces revenus est autorisée et où les montants peuvent être établis de manière fiable.

Il convient de revenir sur la distinction entre les produits régaliens, liés à l'exercice de la souveraineté sans que des actifs incorporels correspondants soient comptabilisés, et les produits tirés d'actifs incorporels devant être comptabilisés. Les premiers ne sont la contrepartie d'aucune production de biens ou de services ou de mise à disposition d'actifs identifiés. Les seconds sont attachés à des actifs identifiables et dont on peut donner une évaluation fiable, même si ces produits sont liés à la fourniture d'actifs relevant du domaine public.

Ainsi l'apparition d'un nouveau produit ne correspondant pas à une vente de biens ou de services, à un produit d'intervention ou à la mise à disposition d'un actif déjà comptabilisé peut s'analyser de deux façons :

- soit il existe une contrepartie identifiée, généralement dans un contrat, pour celui qui verse le revenu ; il s'agit alors d'un revenu tiré de la mise à disposition d'un actif. Dans ce cas, si le dispositif a pour effet d'assurer de manière certaine ou probable des revenus futurs à l'Etat, un actif incorporel doit être comptabilisé ;

- soit il est impossible d'établir une telle contrepartie sous forme de biens, de services ou de droit d'utilisation d'un actif ; il s'agit alors d'une taxe ou d'un prélèvement assimilé qui est comptabilisé comme un produit régalien.

Règles de comptabilisation des charges

Les charges sont comptabilisées dans les états financiers de l'exercice au cours duquel elles ont été consommées.

Pour les charges le critère de rattachement à l'exercice est de manière générale le service fait.

Les charges sont comptabilisées et présentées dans les états financiers en distinguant leur nature économique, cette présentation étant complétée par des ventilations suivant les ministères, les missions et les programmes.

III.5 - Les règles d'évaluation

Les règles d'évaluation définissent la valeur à laquelle les éléments sont comptabilisés au moment de leur première comptabilisation et à chaque clôture des comptes.

Coût d'entrée et valeur d'inventaire, cas général

La détermination des valeurs d'entrée est fondée sur le coût d'acquisition, sous réserve de certains cas particuliers.

La détermination de la valeur à la date de clôture consiste à comparer la valeur actuelle de chaque élément d'actif et de passif à la date de clôture à sa valeur d'entrée, corrigée s'il y a lieu des amortissements et dépréciations (valeur nette comptable), puis à retenir la plus faible des deux (si la valeur actuelle est inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est ajustée à la valeur actuelle par l'inscription d'une dotation supplémentaire, aux amortissements si la perte est définitive, aux dépréciations si elle est considérée comme réversible).

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage. La valeur vénale est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, nette des coûts de sortie. La valeur d'usage d'un actif est la valeur actuelle des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Dans le cas du secteur public et d'actifs non générateurs de trésorerie, la valeur d'usage se détermine par rapport au potentiel de services attendus.

Un actif amortissable est un actif dont les conditions et la durée d'utilisation sont déterminables. Pour ce qui concerne les immobilisations corporelles telles que les matériels (véhicules, parc informatique, mobilier, etc.), les coûts d'entrée sont le plus souvent connus et peuvent être déterminés facilement. Dans le cas contraire, ces biens sont amortis en fonction de leur utilisation. L'amortissement est complété par des tests de dépréciation adaptés.

La détermination d'un plan d'amortissement suppose en général la possibilité de mesurer les avantages économiques futurs ou à défaut, dans le cas d'actifs détenus par des entités du secteur public, le volume des services attendus de l'utilisation du bien. En effet, « le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable »⁹. Dans le cas général, les avantages économiques futurs et, par assimilation, le potentiel de services attendus, sont égaux au coût d'acquisition, au moment de l'entrée de l'actif dans le patrimoine.

⁹ Règlement n°2002-10 du CRC du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs

Les tests de dépréciation ont pour objet de vérifier que les valeurs nettes comptables sont à chaque clôture au moins égales aux avantages économiques ou au potentiel de services résiduels. Ces règles s'appliquent a priori à tous les actifs pour lesquels le coût d'acquisition est connu ou déterminable et la consommation des avantages économiques ou du potentiel de services prévisible de manière fiable.

Cas particulier de certaines immobilisations corporelles et financières

Le parc immobilier et les infrastructures

Pour certaines immobilisations, telles que le parc immobilier et certaines infrastructures, la méthode générale suppose la connaissance de la valeur d'entrée, hypothèse non vérifiée dans de nombreux cas significatifs.

Il est donc nécessaire de procéder à une évaluation à la date d'établissement des premiers comptes établis suivant les nouvelles normes. Ces biens peuvent se ranger en deux catégories : ceux pour lesquels une valeur vénale est observable (par exemple des locaux à usage de bureaux), et ceux pour lesquels cette valeur n'est pas observable (par exemple des infrastructures routières), même si son existence théorique ne peut être exclue. Si la valeur vénale est observable, elle sera retenue comme coût d'entrée, dans le cas contraire des méthodes alternatives adaptées seront définies dans la norme, par exemple le coût de remplacement amorti.

Dans le cas de bâtiments entrés dans les comptes à leur valeur vénale, l'existence d'une telle valeur dépend en général du fait que ces bâtiments peuvent être utilisés pour des usages non spécifiques aux missions de l'Etat. La possibilité de les céder à des tiers pour des utilisations comparables ou différentes, moyennant des aménagements limités, est le critère permettant de décider du caractère non spécifique de ces biens. Cette caractéristique a également pour conséquence de les rendre non définissables en termes de potentiel de services attendus. La détermination d'un plan d'amortissement ne peut dès lors se faire que sur la base d'une durée d'utilisation conventionnelle. Dans le cas de bâtiments anciens, cette durée est même sans relation avec la réalité, sauf à retenir des durées très longues qui enlèvent alors toute portée à l'amortissement.

L'hétérogénéité de ces biens du point de vue de leur âge rend donc le recours à un amortissement linéaire sur une durée de vie conventionnelle peu satisfaisant. Cette méthode présente l'inconvénient d'amortir des biens très anciens, toujours utilisés pour l'exercice des missions habituelles de l'Etat, suivant le même régime que les biens récents sur une période qui, dans certains cas, serait notablement inférieure à leur âge. De plus, la date à laquelle se ferait cette première entrée étant nécessairement arbitraire et son choix ayant des conséquences importantes sur les amortissements futurs, il serait probablement difficile de parvenir à une solution incontestable. Enfin, la valeur résiduelle n'est en général pas négligeable même si elle n'est pas observable de manière fiable.

Les valeurs à la clôture seront ajustées sur la valeur vénale à cette date directement en situation nette, sauf si la diminution de valeur a pour cause une perte de consistance physique.

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.

Mais 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. Comme dans le cas du parc immobilier, le coût d'acquisition de certaines d'entre elles est inconnu ou non significatif en raison notamment de l'imprécision entourant parfois le régime juridique des biens utilisés par ces entités. Cette absence de définition claire et surtout complète des relations entre l'Etat et nombre

de ses « filiales » a évidemment des conséquences comptables, y compris dans les comptes des dites filiales.

L'évaluation des participations selon la règle générale et la transposition mécanique de cette règle, pour les autres entités sur lesquelles l'Etat détient des droits, risque donc d'aboutir à des montants hétérogènes et sans réelle signification. Afin d'obtenir une comptabilisation homogène de ces éléments, ceux-ci seront évalués par équivalence¹⁰. L'application de cette méthode exige quelques adaptations pour tenir compte de certaines spécificités.

¹⁰ Cette méthode consiste à évaluer chaque année les titres détenus par la quote-part des capitaux propres de l'entreprise qu'ils représentent, sous réserve de certaines conditions et de certains retraitements qu'il n'est pas utile de développer à ce stade.

GLOSSAIRE

GLOSSAIRE

Actif

Élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'Etat, c'est-à-dire une ressource contrôlée du fait d'événements passés et dont il attend des avantages économiques futurs. Pour l'Etat les avantages économiques futurs sont représentés soit par des flux de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'Etat, soit la disposition d'un potentiel de services attendus de l'utilisation de l'actif et profitant à l'Etat ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.

Dans les comptes individuels de l'Etat, le contrôle sur la ressource doit se comprendre comme un contrôle direct, c'est-à-dire exercé directement sur l'actif par les entités incluses dans le périmètre de l'Etat. Les actifs contrôlés par les entités dotées de personnalité juridique et elles-mêmes contrôlées par l'Etat ne sont donc pas retracés sous cette forme dans les comptes individuels de l'Etat.

Actif amortissable

Actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable, c'est-à-dire limitée dans le temps et mesurable.

Actif circulant

Eléments d'actif qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à servir de façon durable à l'activité de l'Etat.

Actif immobilisé (immobilisation)

Eléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'Etat.

Amortissement

Répartition systématique du montant amortissable en fonction de son utilisation.

Autres passifs

Passifs spécifiques à l'Etat en raison de leur nature, correspondant à des passifs dont le montant est fixé de manière précise mais dont l'échéance n'est pas fixée de manière précise.

Bénéficiaire de transferts de l'Etat

Catégories prévues par l'article 5 de la Loi Organique.

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 leurs 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 qui n'appartiennent pas aux périmètres précédemment identifiés.

Charges

Une charge est 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. Une charge correspond 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, nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Charges à payer

Les charges à payer sont des passifs certains dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges. En conséquence, les charges à payer sont rattachées aux dettes et comprennent des éléments similaires.

Charges de fonctionnement

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

Charges de fonctionnement indirect

Les charges de fonctionnement indirect sont les versements effectués par l'Etat pour financer les charges de fonctionnement d'entités chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de sa compétence directe, qu'il leur a confiée et dont il assure le pilotage.

Les charges de fonctionnement indirect correspondent principalement aux subventions pour charges de service public, qui sont un type de dépenses budgétaires prévu par la loi organique.

Charges de personnel de l'Etat

Ensemble des rémunérations en monnaie et parfois en nature, ainsi que des charges liées à ces rémunérations.

Charges d'intervention de l'Etat

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

- dans le cadre d'opérations de distributions d'aides ou de soutiens à différentes catégories de bénéficiaires et sont effectués soit directement par les services de l'Etat, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers ;
- dans le cadre de la mise en jeu de la garantie de l'Etat.

Les charges d'intervention correspondent principalement aux transferts et aux appels en garantie de l'Etat, qui sont des types de dépenses budgétaires prévus par la loi organique.

Charges financières

Charges résultant 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.

Comptes de régularisation

Les comptes de régularisation sont utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement, et ceux-là seulement.

Contrat de location-financement

Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine (IAS 17).

Contrôle d'un actif corporel

Capacité de l'Etat à maîtriser les conditions d'utilisation d'un bien, c'est-à-dire le potentiel de services et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation. En outre, le fait que l'Etat supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

Contrôle d'une entité

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.

Coût de remplacement courant

Coût qu'aurait à supporter l'Etat pour acquérir un actif à la date de clôture.

Coût de remplacement déprécié

Coût à mettre en œuvre pour remplacer le potentiel brut de service de l'actif. Ce coût est déprécié pour refléter le degré d'utilisation de l'actif.

Dépréciation

Perte dans les bénéfices économiques futurs ou le potentiel de service d'un actif au-delà de la constatation de son amortissement normal.

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle (ou sa valeur recouvrable) est inférieure à sa valeur nette comptable.

Dette

Passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise (PCG, art.212-2).

Dette financière

Dettes résultant d'une décision de financement de l'Etat. Elles sont soit la contrepartie de fonds destinés à assurer le financement de l'Etat, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération, soit la contrepartie d'un actif qu'elles ont pour objet de financer.

Immobilisation corporelle

Actif physique identifiable et normalement identifié dans un inventaire physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'entité qui l'utilise ; cette dernière étant représentée pour l'Etat par des avantages économiques futurs ou par le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien.

Immobilisations financières de l'Etat

Groupe d'éléments d'actifs immobilisés, comprenant les participations et les créances rattachées, ainsi que les prêts et avances.

Immobilisation incorporelle

Actif non monétaire, sans substance physique, détenu soit pour produire ou fournir des biens ou des services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins administratives et dont on s'attend à ce qu'il soit utilisé sur plus d'un exercice.

Juste valeur

Montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Marché actif

Marché sur lequel les éléments négociés sont homogènes et où on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants, à des prix mis à la disposition du public.

Montant amortissable

Valeur brute d'un actif sous déduction de sa valeur résiduelle.

Participations de l'Etat

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 dans la norme) de ces entités par l'Etat.

Passif

Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture des comptes, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Passif éventuel

Obligation potentielle de l'Etat à l'égard d'un tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'Etat ; ou obligation de l'Etat à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Plan d'amortissement

Traduction de la répartition du montant amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de services attendus en fonction de son utilisation probable.

Prêts et avances accordés par l'Etat

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.

Produit

Augmentation d'actif ou une diminution de passif non compensée dans une relation de cause à effet par la sortie d'une valeur à l'actif ou une augmentation du passif. Pour l'Etat, il est fait une distinction entre les produits régaliens, qui constituent la principale ressource et les produits qui sont la contrepartie directe de vente de biens, de prestation de services ou de l'utilisation par des tiers d'actifs productifs de redevances, d'intérêts ou de dividendes. Seule la seconde catégorie de produits peut être rattachée aux charges.

Produits constatés d'avance

Les produits constatés d'avance sont comptabilisés lorsque des revenus ont été perçus ou comptabilisés en produits par l'Etat à la date de clôture, au titre de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer après la date de clôture.

Ils constituent une obligation de l'Etat envers le tiers bénéficiaire de la prestation restant à réaliser ou de la marchandise restant à livrer.

Produits de fonctionnement

Produits issus de l'activité ordinaire de l'Etat.

Produits d'intervention

Versements reçus de tiers sans contrepartie équivalente pour le tiers.

Produits financiers de l'Etat

Produits résultant des immobilisations financières, de la trésorerie, des dettes financières et des instruments financiers à terme. Sont exclus les gains de change concernant les opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie de l'Etat.

Produits régaliens

Produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'Etat et qui proviennent de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur équivalente.

Provision pour risques et charges

Passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise (PCG, art.212.3).

Stocks

Actifs de l'Etat :

- sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans un processus de production ;
- sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans un processus de prestation de services ;
- détenus pour être vendus ou distribués dans le cours normal de l'activité de l'Etat ; ou
- faisant partie d'un processus de production pour être vendus ou distribués.

Valeur actuelle

Valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage (art 322-1 du PCG). Equivaut à la « valeur recouvrable » dans la norme IAS 36 et dans le projet de norme de l'IFAC sur les « dépréciations d'actifs ».

Valeur brute

Valeur d'entrée d'un actif dans le patrimoine ou valeur de réévaluation de cet actif.

Valeur comptable

Valeur à laquelle un actif est enregistré dans les états financiers après déduction des amortissements et des pertes pour dépréciation cumulés.

Valeur d'inventaire

Selon l'article 7 alinéa 5 du décret du 29 novembre 1983, la valeur d'inventaire est égale à la valeur actuelle²⁰; toutefois, lorsque la valeur d'inventaire d'une immobilisation non financière n'est pas jugée notablement inférieure à sa valeur comptable nette, celle-ci est retenue comme valeur d'inventaire.

Valeur d'usage

Valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation d'un actif et de la sortie de cet actif. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus (PCG art. 322-1). Pour l'Etat, lorsqu'il est détenteur d'actifs non générateurs de trésorerie, le critère retenu est le potentiel de services attendus.

²⁰ Le décret définit la valeur actuelle comme étant une estimation qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise.

La valeur d'usage correspond à la « valeur d'utilité » dans IAS 36 et dans le projet de norme IPSAS sur les dépréciations d'actifs.

Valeur recouvrable

Valeur la plus élevée du prix de vente net ou de la valeur d'utilité (Cf. valeur actuelle).

Valeur résiduelle

Montant net que l'Etat s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilisation après déduction des coûts de sortie attendus.

Valeur vénale

Montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie (PCG, art. 322-1). Equivaut au « prix de vente net » dans IAS 36 et dans le projet de norme IPSAS sur les dépréciations d'actifs.