

**Note de présentation
de l'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**

Sommaire

1. Introduction	2
1.1. Contexte	2
1.2. Modifications mineures	2
1.3. Suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'Etat	3
1.4. Points d'attention	3
2. Présentation des modifications proposées	4
2.1. Modifications mineures	4
2.1.1. Reclassement des dispositions relatives à l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006	4
2.1.2. Modification du vocabulaire	7
2.1.3. Clarification et organisation du texte	9
2.2. Suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'Etat	11
3. Modification de la norme et du cadre conceptuel	14
4. Qualification des changements	14
4.1. Changements opérés dans le cadre des modifications mineures	14
4.2. Changements opérés dans le cadre de la suppression de la notion d'opérateur	14
5. Date d'application	15
5.1. Changements opérés dans le cadre des modifications mineures	15
5.2. Changements opérés dans le cadre de la suppression de la notion d'opérateur	15
Annexe 1 – Modification de la norme 7 « Les immobilisations financières »	16
Annexe 2 – Modification de la norme 2 « Les charges »	31
Annexe 3 – Modification du cadre conceptuel	40
Annexe 4 – Modification du glossaire	41

1. Introduction

1.1. Contexte

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

Ainsi, dans la cadre des travaux engagés sur la révision de la norme 7 « Les immobilisations financières », le Conseil de normalisation des comptes publics a identifié des modifications mineures à apporter à la norme. Par ailleurs, il a souhaité supprimer la notion d'opérateur des politiques de l'Etat.

1.2. Modifications mineures

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de reclasser les dispositions relatives à la réalisation du bilan d'ouverture de l'Etat au 1^{er} janvier 2006 dans une partie spécifique et clairement identifiée de la norme, l'objectif général des modifications proposées étant de différencier les dispositions « transitoires » des dispositions « permanentes » (cf. § **2.1.1 Reclassement des dispositions relatives à l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006** *infra*). Ce reclassement est sans conséquence sur les principes comptables énoncés dans la norme 7 « Les immobilisations financières ».

Il est à noter par ailleurs qu'aucune modification relative aux illustrations de la norme n'est proposée dans le présent avis. Celles-ci ont en effet déjà été supprimées, en raison de leur obsolescence, suite à un avis antérieur du Conseil de normalisation des comptes publics¹.

Les travaux de relecture critique de la norme ont par ailleurs fait apparaître que la formulation et l'organisation de celle-ci pouvaient être clarifiées sur certains points. Des amendements de forme sont donc proposés autant que de besoin, sans que les dispositions normatives ne soient pour autant modifiées sur le fond. Ces amendements de forme portent principalement sur :

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

- des clarifications du vocabulaire, en cohérence avec les modifications effectuées antérieurement sur la norme 6 « Les immobilisations corporelles » (cf. § **2.1.2 Modification du vocabulaire *infra***);
- des points de clarification ou d'organisation du texte de la norme (cf. § **2.1.3 Clarification et organisation du texte *infra***).

1.3. Suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'Etat

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de supprimer, au sein des entités contrôlées, la distinction entre les « opérateurs » et les « non opérateurs ». Cette distinction n'est en effet pas appropriée compte tenu de la difficulté d'établir une liste pérenne des opérateurs de l'Etat selon les critères définis par le Recueil des normes comptables de l'Etat.

En conséquence, une méthode d'évaluation unique à la date de clôture est proposée pour l'ensemble des participations contrôlées (cf. § **2.2 Suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'Etat *infra***).

Par ailleurs, le Conseil de normalisation des comptes publics propose de tirer les conséquences de la suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'Etat dont la définition est intégrée à la norme 7 dans l'ensemble du Recueil des normes comptables de l'Etat.

1.4. Points d'attention

Les dispositions prévues par la norme 7 « Les immobilisations financières » ont été définies, lors de l'élaboration initiale du Recueil des normes comptables de l'Etat, avec la volonté de poser les premiers jalons d'une future consolidation des comptes de l'Etat² et en s'inspirant des principes définis par les normes internationales (en particulier IPSAS 6) s'agissant des critères et indicateurs de contrôle.

Les dispositions de la norme 7 pourraient donc changer dans le futur, si des évolutions en matière de consolidation des comptes de l'Etat étaient réalisées ou, le cas échéant, dans le cadre d'une évolution des principes définis au niveau international s'agissant des critères et des indicateurs de contrôle.

Par ailleurs, des modifications complémentaires, relatives à d'autres problématiques, pourront être apportées ultérieurement à la norme 2 « Les charges ».

² Ce qui explique notamment le recours à l'évaluation par équivalence s'agissant des participations contrôlées par l'Etat.

2. Présentation des modifications proposées

2.1. Modifications mineures

2.1.1. Reclassement des dispositions relatives à l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006

1/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose d'identifier dans des paragraphes particuliers les dispositions spécifiques prévues pour l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006.

Les dispositions normatives relatives à l'établissement du bilan d'ouverture prévoient l'inscription à son actif de la valeur nette comptable des titres telle que précédemment retracée dans le compte général des administrations financières (CGAF).

Cette valeur nette comptable était évaluée selon une méthode identique à celle préconisée par la norme 7 pour les évaluations à la date de clôture (évaluation par équivalence).

Ainsi, la référence aux dispositions dérogatoires prévues par le Plan comptable général (PCG) pour justifier le traitement comptable prévu pour l'établissement du bilan d'ouverture ne paraît pas indispensable et peut être supprimée³.

Par ailleurs, les dispositions spécifiques prévues pour l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006 sont à ce stade peu différenciées des dispositions permanentes prévues par la norme, ce qui peut être source de complexité ou de confusion à la lecture de la norme. Elles sont donc désormais présentées en fin de textes concernés (exposé des motifs et dispositions normatives), pour mémoire, compte tenu de leur caractère non pérenne et afin de les distinguer des dispositions normatives usuelles.

³ La situation visée dans le Plan comptable général (disposition spécifique prévue pour un changement de méthode comptable) n'est par ailleurs pas identique à celle de l'Etat (établissement du bilan d'ouverture).

Voir modifications proposées en annexe 1.

Modification dans l'exposé des motifs : suppression de l'ancien paragraphe II.2.5 « Evaluation initiale lors de la première application de la norme » et ajout du paragraphe V « Etablissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006 ».

Modification dans les dispositions normatives : suppression du dernier alinéa du paragraphe nouvellement nommé 3.1.1 « Evaluation lors de la comptabilisation initiale » et ajout du paragraphe 5 « Dispositions applicables pour l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006 ».

2/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de modifier le texte du cadre conceptuel.

Le paragraphe III.5 « Les règles d'évaluation » du cadre conceptuel, qui est relatif aux règles d'évaluation applicables aux actifs, expose les difficultés liées à l'évaluation des participations financières. Or, ces difficultés sont afférentes à la situation particulière d'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006. Compte tenu du caractère spécifique de ces dispositions qui ne relèvent pas d'un cadre conceptuel, le Conseil de normalisation des comptes publics propose de supprimer les paragraphes concernés.

Par ailleurs, les éléments explicatifs présentés à l'appui du choix de l'évaluation par équivalence des participations contrôlées (qui est une dérogation aux règles générales d'évaluation des actifs) ne sont pas similaires à ceux mentionnés dans l'exposé des motifs de la norme 7 ; il est donc proposé de mettre en cohérence les différents textes, en reportant dans le cadre conceptuel certaines mentions de l'exposé des motifs de la norme 7.

Enfin, il est proposé de préciser que les participations de la catégorie des entités non contrôlées suivent des principes d'évaluation différents de ceux des participations de la catégorie des entités contrôlées.

Voir modifications proposées en annexe 3.

Modification du paragraphe III.5 « Les règles d'évaluation », partie « Les participations », dans le cadre conceptuel.

3/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose, s'agissant du paragraphe relatif au positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels, de mentionner que ce positionnement a été établi lors de l'approbation initiale du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Le paragraphe de l'exposé des motifs relatif au positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels a été établi lors de l'approbation initiale du Recueil des normes comptables de l'Etat. Il paraît donc nécessaire de préciser qu'il s'agit de données historiques au même titre que celles du bilan d'ouverture.

Par ailleurs, il est désormais mentionné que la norme, en application de l'article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, a été établie conformément aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'Etat. En conséquence, autant que possible, seuls les éléments d'information sur ces spécificités sont conservés dans ce paragraphe de l'exposé des motifs.

Voir modifications proposées en annexe 1.

Modification dans l'exposé des motifs du nouveau paragraphe IV « Positionnement de la norme lors de la première approbation du Recueil des normes comptables de l'Etat en 2004 ».

2.1.2. *Modification du vocabulaire*⁴

1/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de remplacer les termes « évaluation initiale » par les formulations « évaluation lors de l'établissement du bilan d'ouverture » ou « évaluation lors de la comptabilisation initiale »⁵.

Les termes « évaluation lors de l'établissement du bilan d'ouverture » sont ambigus, car ils peuvent à la fois faire référence à l'évaluation lors de l'établissement du bilan d'ouverture et à l'évaluation lors de la comptabilisation « usuelle » d'un nouvel actif.

Les termes « évaluation lors de la comptabilisation initiale »⁶ qui sont inspirés à la fois de la formulation antérieure utilisée dans le RNCE et de celle utilisée dans le référentiel comptable international (norme IPSAS 17) ont donc été retenus s'agissant des évaluations effectuées après l'établissement du bilan d'ouverture (hors cas spécifique des évaluations effectuées dans le cadre d'une correction d'erreur).

Voir modifications proposées en annexe 1.

Modification dans l'exposé des motifs du titre du paragraphe II.2.1. « L'évaluation lors de la comptabilisation initiale ».

Modification dans les dispositions normatives du titre du paragraphe 3.1.1. « Evaluation lors de la comptabilisation initiale ».

Voir modifications proposées en annexe 3.

Modification du paragraphe III.5 « Les règles d'évaluation », partie « Les participations ».

⁴ Les modifications sont similaires, lorsque cela est applicable, pour l'ensemble des normes faisant l'objet d'une relecture critique.

⁵ IPSAS 17 utilise la formulation « évaluation lors de la comptabilisation ». Plusieurs termes sont utilisés dans le Plan comptable général, dont le terme « valeur à la date d'entrée dans le patrimoine » (article 321-1).

⁶ IPSAS 17 utilise la formulation « évaluation lors de la comptabilisation », le terme « valeur à la date d'entrée dans le patrimoine » est utilisé dans l'article 321-1 du Plan comptable général.

2/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de remplacer les termes « évaluation ultérieure » par « évaluation à la date de clôture »⁷.

Les termes « évaluation ultérieure » sont ambigus, car ils peuvent à la fois faire référence à l'évaluation postérieure à l'établissement du bilan d'ouverture ou à l'évaluation postérieure à la comptabilisation « usuelle » d'un actif.

Les termes « évaluation à la date de clôture »⁸ qui sont inspirés de ceux utilisés dans le Plan comptable général ont donc été retenus s'agissant des comptabilisations effectuées dans le cadre de l'élaboration des comptes à la date de clôture.

Voir modifications proposées en annexe 1.

Modification dans l'exposé des motifs du titre du paragraphe II.2.2 « L'évaluation à la date de clôture ».

Modification dans les dispositions normatives du paragraphe 3.1.2 « Evaluation à la date de clôture ».

Voir modifications proposées en annexe 3.

Modification du paragraphe III.5 « Les règles d'évaluation », partie « Les participations ».

⁷ IPSAS 17 utilise la formulation « évaluation après la comptabilisation ».

Les termes « évaluation postérieure à la date d'entrée » ou « date de clôture » sont utilisés dans le Plan comptable général (titre section 2, page 34). Le Code de commerce fait référence à la « valeur d'inventaire à la clôture » (art. L123-18).

⁸ IPSAS 17 utilise la formulation « évaluation lors de la comptabilisation », les termes « valeur à la date d'entrée dans le patrimoine » sont utilisés dans l'article 321-1 du Plan comptable général.

2.1.3. Clarification et organisation du texte

1/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de supprimer de l'exposé des motifs les éléments sur le positionnement des dispositions normatives par rapport autres référentiels situés hors du paragraphe dédié à ce sujet

Outre une partie spécifiquement consacrée au « *Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels lors de la première approbation du recueil des normes comptables de l'Etat en 2004* », l'exposé des motifs comporte de nombreuses mentions relatives au positionnement des dispositions normatives par rapport aux autres référentiels. C'est en particulier le cas en ce qui concerne les critères de contrôle (inspirés de la norme IPSAS 6) et le traitement comptable des frais accessoires de l'acquisition de titres (inspirés initialement de la norme IAS 22⁹).

Ces informations étant redondantes et pour partie obsolètes (en ce qui concerne les références à la norme IAS 22, remplacée par la norme IFRS 3), il est proposé de les supprimer du texte de l'exposé des motifs, afin d'en simplifier la lecture et la compréhension.

Voir modifications proposées en annexe 1.

Modification dans l'exposé des motifs : suppression du premier alinéa du paragraphe I « Les prêts et avances » et suppression des dispositions figurant dans les deux premiers alinéas du paragraphe nouvellement nommé II.2.1 « L'évaluation initiale ».

2/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de préciser le traitement comptable applicable des variations de valeur des participations.

La méthode de comptabilisation des variations de valeur des participations n'est pas mentionnée dans les dispositions normatives. La phrase suivante a donc été intégrée au paragraphe relatif à l'évaluation des participations à la date de clôture : « *A la date de clôture, la variation de la valeur globale d'équivalence des participations par rapport à l'année précédente est inscrite en écart d'équivalence* ».

⁹ Ces dispositions sont désormais conformes aux règles applicables aux entreprises, compte tenu de l'avis n° 2007-C du 15 juin 2007 du comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité.

Voir modifications proposées en annexe 1.

Ajout d'un troisième alinéa dans le paragraphe 3.1.2.1 « Participations évaluées par équivalence » des dispositions normatives.

3/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose d'ajouter dans l'exposé des motifs un paragraphe spécifique relatif aux créances rattachées aux participations.

Afin que le plan de l'exposé des motifs soit en cohérence avec le plan des dispositions normatives, il est proposé d'ajouter dans l'exposé des motifs un paragraphe spécifique relatif aux créances rattachées aux participations.

Voir modifications proposées en annexe 1.

Dans l'exposé des motifs, suppression du 1^{er} alinéa du paragraphe II « Les participations » nouvellement nommé et ajout d'un nouveau paragraphe III « Les créances rattachées aux participations ».

4/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de supprimer de l'exposé des motifs le paragraphe relatif à l'information à fournir dans l'annexe.

Le paragraphe situé dans l'exposé des motifs n'apporte pas d'information complémentaire aux dispositions normatives ; il est donc proposé de le supprimer.

Voir modifications proposées en annexe 1.

Suppression du paragraphe III « Les informations à fournir dans l'annexe » dans l'exposé des motifs.

2.2. Suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'Etat

1/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de supprimer la distinction au sein des entités contrôlées de celles qui sont « opérateurs » des « non opérateurs »

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de supprimer, au sein des entités contrôlées, la distinction entre les « opérateurs » et les « non opérateurs ». Cette distinction n'est en effet pas appropriée compte tenu de la difficulté d'établir une liste pérenne des opérateurs de l'Etat selon les critères définis par le Recueil des normes comptables de l'Etat.

En effet, la notion d'opérateur est avant tout budgétaire¹⁰ : la liste des entités qualifiées d'opérateurs des politiques de l'Etat est modifiée annuellement et définie dans l'annexe au projet de loi de finances, en fonction de l'évolution des modalités de financement des entités concernées. La variation annuelle de la liste des opérateurs des politiques de l'Etat pouvait ainsi nuire à l'intelligibilité des comptes.

Dès lors, il paraît plus approprié de conserver dans les dispositions comptables de la norme 7 les deux catégories de participations qui y sont déjà définies (participations contrôlées et participations non contrôlées), sans recourir à une distinction au sein des participations contrôlées pouvant être source de confusion et de difficultés.

Dans ce cadre, il est proposé de supprimer notamment de l'exposé des motifs de la norme 7 le texte qui indique que le contrôle, s'agissant des opérateurs de l'Etat, s'apprécie au regard du degré de proximité économique et financière existant entre l'Etat et les entités concernées. Dans la mesure où les dispositions normatives prévoient des critères et des indicateurs de contrôle précis, mais ne mentionnent pas explicitement la notion de proximité économique et financière, le texte de l'exposé des motifs et le texte de la norme doivent être harmonisés sur ce point. Cette suppression se traduit par un exposé plus court.

Les éléments relatifs au positionnement de ces dispositions étant par ailleurs situés dans le paragraphe de l'exposé des motifs relatif à ce sujet.

¹⁰ La liste des opérateurs de l'Etat est établie annuellement par la Direction du budget en fonction de critères liés aux modalités de financement des entités (le financement par ressources propres d'un opérateur ne devant pas dépasser 50% de ses ressources totales).

Voir modifications proposées en annexe 1.

Modification dans l'exposé des motifs :

- suppression des anciens paragraphes II.1.1.1 « Les opérateurs des politiques de l'Etat : définitions », II.1.1.2 « Les opérateurs des politiques de l'Etat : critères » et II.1.1.3 « Les entités contrôlées hors opérateurs des politiques de l'Etat » ; et
- ajout d'un paragraphe II.1.2 « La classification des participations de l'Etat sur la base d'une approche par le contrôle ».

Modification des dispositions normatives :

- suppression des anciens paragraphes 1.2.2.1 « Opérateurs des politiques de l'Etat » et 1.2.2.2 « Entités contrôlées hors opérateurs des politiques de l'Etat » ;
- suppression des 3^{ème}, 4^{ème} et 5^{ème} alinéas du paragraphe 1.2.2 « Entités contrôlées ».

2/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de conserver pour l'ensemble des participations contrôlées une méthode d'évaluation unique et de supprimer les dispositions spécifiques relatives à la définition des capitaux propres pour les opérateurs des politiques de l'Etat.

S'agissant de la méthode d'évaluation des participations contrôlées, les dispositions normatives prévoient l'utilisation de la valeur d'équivalence. Il est mentionné par ailleurs, pour les opérateurs des politiques de l'Etat, que les capitaux propres consolidés utilisés pour calculer la valeur d'équivalence intègrent les subventions d'investissement versées par l'Etat. Cette disposition est justifiée par le fait que les opérateurs sont financés de manière significative au moyen de subventions d'investissement.

La distinction entre participations contrôlées « opérateurs des politiques de l'Etat » et « non opérateur » n'existant plus, les dispositions relatives aux capitaux propres à prendre en compte pour calculer la valeur d'équivalence sont donc supprimées, étant entendu que le calcul de cette valeur d'équivalence peut être effectué sur la base :

- de comptes statutaires des entités contrôlées : les subventions d'investissement sont dans ce cas déjà intégrées aux capitaux propres ;
- de comptes consolidés : bien que les dispositions normatives ne le mentionnent pas explicitement, les subventions d'investissement peuvent être intégrées aux capitaux

propres si les modalités de financement de l'entité le justifient (financement significatif effectué par l'Etat au moyen de subventions d'investissement).

Voir modifications proposées en annexe 1.

Exposé des motifs : suppression de l'ancien paragraphe II.2.4 « Le traitement des subventions d'investissement ».

Dispositions normatives : modifications du deuxième alinéa du paragraphe 3.1.2.1 « Participations évaluées par équivalence ».

Voir modifications proposées en annexe 3.

Modification du paragraphe III.5 « Les règles d'évaluation », partie « Les participations ».

3/ Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de tirer les conséquences dans l'ensemble du Recueil des normes comptables de l'Etat de la suppression de la notion d'opérateur de la norme 7.

Compte tenu des modifications proposées au paragraphe 2.2 *supra*, il est proposé de supprimer les références à la notion d'opérateur des politiques de l'Etat dans les différentes parties du Recueil concernées, sans que les modifications proposées n'entraînent à ce stade de modification de fond des dispositions normatives autres que celles de la norme 7.

Dans la norme 2 « Les charges », la définition des différentes natures de charges fait appel à la notion d'opérateur : (i) les charges de fonctionnement indirect sont définies comme des subventions pour charges de service public versées aux opérateurs et (ii) les charges d'intervention sont présentées comme des transferts, souvent effectués par l'intermédiaire d'opérateurs, au bénéfice de tiers.

Il est proposé de supprimer dans ces définitions la référence à la notion d'opérateur. Les définitions des charges de fonctionnement indirect et des charges d'interventions font en conséquence désormais référence à des notions budgétaires (« subvention pour charges de service public » et « transferts ») dont la définition et le périmètre sont inchangés.

Par ailleurs, le glossaire comporte une définition de la notion d'« opérateurs des politiques de l'Etat » qui doit être supprimée et des définitions des « subvention pour charges de service public » et « transferts » qui doivent être modifiées en cohérence avec la norme 2.

Voir l'ensemble des modifications proposées en [annexe 2](#) et en [annexe 4](#).

3. Modification de la norme et du cadre conceptuel

Voir [annexe 1](#) pour les modifications proposées dans la norme 7 « Les immobilisations financières ».

Voir [annexe 2](#) pour les modifications proposées dans la norme 2 « Les charges ».

Voir [annexe 3](#) pour les modifications proposées dans le cadre conceptuel.

Voir [annexe 4](#) pour les modifications proposées dans le glossaire.

4. Qualification des changements

4.1. Changements opérés dans le cadre des modifications mineures

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose 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 ».

4.2. Changements opérés dans le cadre de la suppression de la notion d'opérateur

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de qualifier les modifications relatives à la suppression de la notion d'opérateur de changement de méthode, en application de la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ». Ces modifications sont donc d'application rétrospective.

5. Date d'application

5.1. Changements opérés dans le cadre des modifications mineures

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

5.2. Changements opérés dans le cadre de la suppression de la notion d'opérateur

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

Annexe 1 – Modification de la norme 7 « Les immobilisations financières »

EXPOSE DES MOTIFS

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

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

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

I – LES PRETS ET AVANCES

~~Les dispositions relatives aux prêts et avances sont reprises du Plan comptable général : il s'agit pour l'essentiel de comptabiliser la créance dès sa naissance, en amont du décaissement effectif, et d'appliquer les règles d'évaluation prévues pour ce type d'actifs, à savoir une comptabilisation initiale à la valeur nominale de remboursement, et la constatation d'une dépréciation en fin d'exercice si la valeur d'usage de l'actif est inférieure à cette valeur.~~

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

II – LES PARTICIPATIONS ~~ET CREANCES RATTACHEES~~

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

II.1 – LE PERIMETRE DES ENTITES A INSCRIRE A L'ACTIF DU BILAN DE L'ETAT

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

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

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

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

II.1 – LES CATEGORIES DE PARTICIPATION

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

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

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

~~La notion classique de contrôle, est utilisée dans la norme comme première approche de classification des entités, paraît adaptée mais cependant insuffisante au regard des enjeux portés par les différentes situations rencontrées. Il paraît pertinent de proposer une classification des entités plus fine que la traditionnelle distinction entre entités contrôlées et entités non contrôlées, elle-même génératrice de méthodes d'évaluation distinctes.~~

~~La question du classement de ces entités en catégories distinctes est liée à un besoin d'information particulier, dans le bilan de l'Etat et dans l'annexe : l'analyse des objectifs poursuivis par l'Etat au regard de la détention de ces participations, et de ce qu'elles lui apportent dans l'exercice de ses missions, fait en particulier apparaître une distinction entre les liens entretenus par l'Etat avec les « opérateurs des politiques de l'Etat » (catégorie définie dans la norme) et les entités contrôlées hors opérateurs.~~

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

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

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

II.1.1 – Les entités contrôlées

~~La définition du contrôle présentée dans la norme est conforme à ce que prévoit la norme IPSAS 6 (« Consolidated financial statements and accounting for controlled entities ») établie par l'IFAC pour les entités publiques, elle-même très largement inspirée de la norme IAS 27 (« Etats financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales »).~~

~~La norme IPSAS 6, comme toutes les normes IPSAS, se place dans le cadre de la consolidation. Elle propose donc dans cette perspective une définition et des critères d'application de la notion de contrôle pouvant être repris dans le cas de l'Etat, même si la notion de consolidation est absente de la présente norme. Il s'agit, par cette distinction entre entités contrôlées et entités non contrôlées, de :~~

~~proposer des méthodes d'évaluation différentes, pour ces deux catégories de participations ;~~

~~poser les premiers repères d'une future consolidation des comptes de l'Etat et des entités qu'il contrôle.~~

~~Cependant, l'application de cette définition et de ces critères de contrôle ne paraît pas suffisante pour rendre compte des liens entre l'Etat et les entités qu'il contrôle. Ces entités peuvent être regroupées selon d'autres critères, notamment au regard des objectifs qu'elles poursuivent. On peut, de manière schématique, distinguer au sein des entités contrôlées, celles qui peuvent être qualifiées d'opérateurs des politiques de l'Etat de celles qui n'entrent pas dans cette définition.~~

~~H.1.1.1 Les opérateurs des politiques de l'Etat : définitions~~

~~Les objectifs poursuivis par une entité contrôlée s'apprécient particulièrement au regard du degré de proximité financière et économique entre l'Etat et les entités concernées. Le statut juridique des entités n'est pas l'unique critère à prendre en compte dans la détermination des catégories de participations.~~

~~La proximité financière entre l'Etat et une entité doit être mesurée à l'aune du mode de financement de l'activité de l'entité. Si ce financement provient de l'Etat (sous forme de subventions par exemple), la proximité est ainsi évidemment plus grande que si l'entité finance par elle-même, avec des ressources propres, son activité.~~

~~La proximité économique tient à la nature même de l'activité exercée par l'entité. Si cette activité s'exerce dans le cadre d'une mission dévolue à l'Etat, ou que l'Etat pourrait remplir lui-même, la proximité est évidemment plus importante que pour une entité exerçant une activité qui lui est propre, avec une large autonomie de gestion.~~

~~Certaines entités ont une telle proximité avec l'Etat que leur seul trait de différenciation est précisément leur statut juridique et leur personnalité morale distincte de celle de l'Etat ; la création de telles entités s'est effectuée pour des raisons diverses, tenant par exemple au contexte économique ou politique de l'époque (le besoin de créer une entité distincte de l'Etat était apparu à ce moment de l'histoire), même si les entités ainsi créées ont des missions qui relèvent de l'Etat, financées, encadrées et étroitement contrôlées par l'Etat.~~

~~Comptablement, il paraît essentiel de distinguer ces entités, jugées « proches » du cœur de l'Etat, que l'on qualifiera d'opérateurs des politiques de l'Etat, des autres entités contrôlées par l'Etat, pour les raisons suivantes :~~

~~— à l'avenir, ces entités « proches » ont certainement vocation à être consolidées en priorité avec les comptes de l'Etat, lorsque l'Etat établira des comptes consolidés ; même si la consolidation concernera certainement également les autres entités contrôlées ne faisant pas partie de ce périmètre des opérateurs, un jeu de comptes consolidés « Etat + opérateurs » présente une signification particulière (l'ensemble du secteur non marchand serait ainsi identifié dans des comptes spécifiques) ;~~

~~— les opérateurs, nombreux, constituent des « instruments » privilégiés de l'action de l'Etat, avec des liens très étroits ; les identifier en comptabilité permet une lecture plus cohérente de la manière dont l'Etat remplit ses missions ;~~

~~— enfin, la nouvelle nomenclature budgétaire, issue de la loi organique, crée la catégorie des subventions pour charge de service public, qui, dans l'état actuel des réflexions, regroupera les subventions versées aux opérateurs des politiques de l'Etat ; il paraît donc nécessaire d'identifier cette catégorie dans la comptabilité générale de l'Etat, de manière à rapprocher les informations contenues dans les états budgétaires et dans les états comptables. Cette identification facilitera la future consolidation des comptes, car elle permettra d'éliminer ces flux lors des retraitements qui seront alors effectués.~~

~~H.1.1.2 Les opérateurs des politiques de l'Etat : critères~~

~~Paradoxalement, si le principe de la définition des opérateurs des politiques de l'Etat peut paraître intuitivement aisé à manipuler, la détermination de critères permettant de classer ou non une entité dans cette catégorie est moins immédiate.~~

~~Les critères suivants permettent cependant de définir une liste d'opérateurs des politiques de l'Etat :~~

~~appartenance de l'entité au secteur non marchand (ce qui signifie, en comptabilité nationale, que les éventuels produits tirés de l'activité de l'entité financent à moins de 50% les coûts exposés, le reste étant principalement financé par des subventions) ;~~

~~activité étroitement encadrée par l'Etat (fixation des missions et objectifs de l'entité, allocation de moyens peu ou pas négociable) ;~~

~~entité contrôlée par l'Etat (voir ci-dessus).~~

~~Ces trois critères se cumulent : les opérateurs vérifient les trois critères à la fois.~~

~~II.1.1.3 - Les entités contrôlées hors opérateurs des politiques de l'Etat~~

~~Les entités contrôlées hors opérateurs des politiques de l'Etat regroupent principalement des sociétés, ainsi que des établissements publics industriels et commerciaux chargés d'une mission de service public, disposant d'une plus grande autonomie que les opérateurs dans la fixation de leur stratégie, de leurs objectifs, et dans le mode d'allocation de leurs ressources.~~

~~II.1.2 - Les entités non contrôlées~~

~~La catégorie des entités non contrôlées comprend les entités dans lesquelles l'Etat détient une participation minoritaire ne lui conférant pas le contrôle.~~

~~De plus, cette catégorie comprend des entités répondant aux critères du contrôle, mais dont le contrôle par l'Etat est sérieusement restreint par des dispositions explicites, de nature législative par exemple.~~

II.2 – L'EVALUATION DES PARTICIPATIONS

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

~~La valeur initiale des participations est égale à leur coût d'acquisition, et inclut La norme précise que « le coût d'acquisition des participations est égal au prix auquel elles ont été acquises ou aux apports initiaux de l'Etat. Les coûts tels que les commissions d'intermédiaires, les honoraires et les frais de banque sont inclus dans le coût d'acquisition, dans la mesure où ces les frais sont directement attribuables à cette opération, rattachables à une opération d'acquisition. »~~

~~Cette disposition constitue une dérogation par rapport au Plan comptable général, qui exclut ce type de frais du coût d'acquisition des actifs concernés et les considère comme des charges pouvant être réparties sur plusieurs exercices. La norme prévoit en effet d'inclure ces coûts dans le coût d'acquisition, dans la mesure où ils sont directement rattachables à une opération d'acquisition. Cette méthode est privilégiée par la norme IAS 22 (ainsi que par toutes les normes IAS) et par le règlement CRC 99-02 sur les comptes consolidés.~~

II.2.2 – ~~Quelle méthode d'évaluation postérieure ? L'évaluation à la date de clôture~~

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

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

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

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

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

~~En revanche, le Plan comptable général (art. 332-4) propose une méthode d'évaluation alternative, fondée sur la valeur de la quote-part des capitaux propres détenue par la société-mère dans ses filiales. Cette méthode, ~~l'évaluation par équivalence, paraît plus adaptée au cas des participations de l'Etat, compte tenu des difficultés d'évaluation liées aux autres méthodes. Elle permet en effet un suivi en comptabilité de l'évolution de la valeur globale de la participation (différente du simple coût historique), tout en évitant pour l'Etat l'écueil d'un suivi d'une hypothétique valeur de marché des participations relatives à des entités contrôlées, inexistantes pour un grand nombre d'entre elles. ne peut être utilisée que dans les conditions suivantes :~~~~

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

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

- ~~- l'Etat n'établit pas de comptes consolidés ;~~
- ~~- toutes les entités contrôlées par l'Etat (de manière exclusive ou conjointe) sont évaluées par équivalence ;~~
- ~~- de manière générale, il n'est pas prévu d'opérer les retraitements prévus par les règles de consolidation⁽¹¹⁾. En revanche, un examen ponctuel de certains traitements opérés par les entités pourra avoir lieu, et certains retraitements particuliers pourront être effectués, le cas échéant.~~

¹¹ L'Etat n'établissant pas, pour le moment, de comptes consolidés, les règles de consolidation qui lui seraient applicables ne sont pas connues, même s'il paraît évident qu'elles s'inspireraient des règles applicables aux entreprises, sous réserve de spécificités.

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

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

~~H.2.3 – Dérogations au champ d'application de la méthode de l'évaluation par équivalence~~

~~Remarque de portée générale : il convient de noter qu'évaluation par équivalence et mise en équivalence sont deux concepts différents :~~

~~l'évaluation par équivalence est une méthode d'évaluation dans les comptes sociaux, alors que la mise en équivalence est une méthode de consolidation ;~~

~~l'évaluation par équivalence (voir ci-dessous) ne concerne en entreprise que les filiales contrôlées de manière exclusive, alors que la mise en équivalence concerne uniquement les filiales sous influence notable.~~

~~En comptabilité d'entreprise (code de commerce, art. L 232-5, et Plan comptable général, art. 332-4), l'évaluation par équivalence ne peut être utilisée que dans les conditions suivantes :~~

~~uniquement par les sociétés qui établissent des comptes consolidés,~~

~~uniquement pour les sociétés contrôlées de manière exclusive,~~

~~et sous réserve d'opérer les retraitements prévus par les règles de consolidation (avant répartition du résultat et élimination des cessions internes) ;~~

~~Dans le cas de l'Etat, il est dérogé à ce dispositif. En effet :~~

~~l'Etat n'établit pas de comptes consolidés ;~~

~~toutes les entités contrôlées par l'Etat (de manière exclusive ou conjointe) sont évaluées par équivalence ;~~

~~de manière générale, il n'est pas prévu d'opérer les retraitements prévus par les règles de consolidation⁽¹²⁾. En revanche, un examen ponctuel de certains traitements opérés par les entités pourra avoir lieu, et certains retraitements particuliers pourront être effectués, le cas échéant.~~

~~H.2.4 – Le traitement des subventions d'investissement~~

~~Les règles applicables aux entreprises proposent des définitions différentes des capitaux propres à prendre en compte :~~

~~dans les comptes consolidés de l'entité à évaluer, les éventuelles subventions d'investissement reçues ne font pas partie des capitaux propres (selon la norme IAS 20) ; elles sont considérées comme des produits perçus d'avance ;~~

~~dans les comptes sociaux, au contraire, les subventions d'investissement reçues sont intégrées aux capitaux propres (Plan comptable général, art. 434-1) ; dans ce cas, elles viennent donc augmenter l'écart d'équivalence constaté au bilan de l'Etat (puisqu'elles font partie de la quote part des capitaux propres de l'entité), et donc la situation nette de l'Etat.~~

¹² L'Etat n'établissant pas, pour le moment, de comptes consolidés, les règles de consolidation qui lui seraient applicables ne sont pas connues, même s'il paraît évident qu'elles s'inspireraient des règles applicables aux entreprises, sous réserve de spécificités.

~~Si la subvention est versée par l'Etat, le versement de la subvention donne lieu dans tous les cas à la constatation d'une charge pour l'Etat, une grande partie des subventions étant globalisées.~~

~~La méthode antérieurement utilisée dans les comptes de l'Etat (CGAF antérieurs à l'année 2003) consistait à prendre en compte les subventions d'investissement reçues par les entités du secteur non marchand dans leurs capitaux propres. En revanche, les subventions d'investissement n'étaient pas reprises dans les capitaux propres des entités du secteur marchand (quels que soient les jeux de comptes utilisés : comptes consolidés ou comptes sociaux), l'approche comptes consolidés étant privilégiée.~~

~~Il est prévu de reprendre cette méthode dans la norme, avec une adaptation : la frontière n'est plus établie entre entités du secteur non marchand et entités du secteur marchand, mais entre opérateurs des politiques de l'Etat et entités contrôlées hors opérateurs.~~

~~Sur le fond, les raisons suivantes peuvent être avancées pour la reprise de cette méthode :~~

~~les opérateurs étant financés de manière importante au moyen de subventions, il paraît logique de faire figurer dans la valeur d'équivalence les subventions d'investissement, qui augmentent la valeur de leurs capitaux propres.~~

~~Les opérateurs ont vocation à être consolidés par intégration globale dans les futurs comptes consolidés de l'Etat.~~

~~De plus, par hypothèse, les subventions d'investissement sont utilisées pour acquérir des immobilisations ; les immobilisations acquises par les opérateurs au moyen des subventions d'investissement sont donc financées par l'Etat.~~

~~C'est la raison pour laquelle il est proposé d'utiliser en priorité les comptes consolidés établis par les opérateurs, mais sous la réserve d'intégrer les subventions d'investissement reçues par ces derniers aux capitaux propres ; si, par défaut, les comptes sociaux sont utilisés, aucun retraitement n'est nécessaire, les subventions d'investissement étant par définition intégrées aux capitaux propres.~~

~~les entités contrôlées hors opérateurs, pour leur part, exercent majoritairement dans le secteur marchand, et publient, pour une part importante, des comptes consolidés ; dans la plupart des cas, la valeur d'équivalence de ces entités est « moins tributaire » de la prise en compte ou non dans leurs capitaux propres des subventions d'investissement qu'elles ont reçues, dans la mesure où elles financent leur activité majoritairement par la vente de leurs prestations, et non au moyen de subventions ; il est donc proposé de retenir, pour les entités qui établissent des comptes consolidés, les capitaux propres consolidés. A défaut de comptes consolidés, les capitaux propres figurant dans les comptes sociaux seront exploités, hors subventions d'investissement dans ce cas, par souci d'homogénéité pour l'évaluation de cette catégorie.~~

II.2.5 – Évaluation initiale lors de la première application de la norme

~~Le Plan comptable général (art. 332 4) prévoit que, s'agissant des participations évaluées par équivalence, et pour l'établissement des comptes du premier exercice d'application de la présente norme, « la valeur nette comptable des titres figurant au bilan à l'ouverture tient lieu de prix d'acquisition ». Il en est de même pour l'établissement des comptes du premier exercice d'application de la présente norme.~~

II.2.6 3 – Indisponibilité des états financiers de l'exercice

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

III – LES CREANCES RATTACHEES AUX PARTICIPATIONS

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

III – LES INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

Il est prévu de porter dans l'annexe un certain nombre d'informations qui permettent de préciser celles qui figurent au bilan.

En particulier, une ventilation de l'écart d'équivalence par catégories de participations (opérateurs, entités contrôlées hors opérateurs) et sous-catégories (opérateurs non financiers, opérateurs financiers, structures de défaisance) doit permettre de mesurer de manière fine l'évolution de la valeur des participations de l'Etat au cours du temps. Il est précisé qu'il s'agit ici de l'écart d'équivalence en lui-même, et non de sa variation annuelle.

De plus sont prévus :

— une liste des participations significatives, accompagnées du taux de participation ; le caractère significatif sera apprécié au regard de l'importance de la participation pour l'Etat en termes financiers, mais aussi en termes d'activité (opérateurs) et également au regard de la lisibilité du document (une liste de plusieurs centaines de participations serait fastidieuse à décrypter) ;

— un tableau des mouvements des participations : cessions, acquisitions, fusions ;

— une identification individualisée des participations relatives à des entités présentant des capitaux propres négatifs ; cette disposition concerne principalement des participations telles que les structures de défaisance (EPR, EPRD), mais également la CADES par exemple.

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

En conclusion, la norme se fonde largement sur les règles applicables aux entreprises.

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

Le traitement des prêts et avances a été établi conformément aux dispositions du Plan comptable général.

S'agissant des participations, la partie relative à la définition et aux critères d'appréciation du contrôle a été établie en référence ~~se réfère~~ à la norme IPSAS 6⁽¹²⁾, elle-même ~~très~~ proche de la norme IAS 27. En effet, la notion de contrôle, utilisée en consolidation, est définie dans les référentiels qui traitent des comptes consolidés.

¹² Les « International Public Sector Accounting Standards » (IPSAS) sont établies par le Comité secteur public de l'IFAC (International Federation of Accountants).

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

La définition du coût d'acquisition, qui intègre certains coûts de transaction (honoraires, commissions) et frais de banque, a été établie conformément aux dispositions de la norme IAS 22¹⁴. De manière générale, les normes internationales préconisent l'intégration d'un certain nombre de coûts liés aux acquisitions d'actifs dans la valeur initiale.

~~*La partie relative à l'évaluation par équivalence reprend les dispositions correspondantes du Plan comptable général (art. 332-4), sous la réserve des dérogations identifiées au § II.2.3 ci-dessus, qui concernent les conditions d'application de cette méthode.*~~

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

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

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

¹⁴ La norme IAS 22 a été depuis remplacée par la norme IFRS 3, ce texte est donc maintenu dans l'exposé des motifs à titre d'information historique.

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

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

1.1 DEFINITIONS ~~SPECIFIQUES A LA NORME~~

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

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

Participations de l'Etat

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

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

Entités du périmètre

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

Prêts et avances accordés par l'Etat

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

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

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

1.2 ~~CHAMP ET~~ CATEGORIES DE PARTICIPATIONS

~~Constituent des participations les droits sur des entités dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'Etat, notamment parce qu'elle permet d'assurer le contrôle des entités concernées ou d'exercer une influence notable sur leur activité.~~

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

Les participations se divisent en deux catégories :

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

1.2.1 ~~Notion de contrôle~~ Critères et indicateurs de contrôle

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

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

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

1.2.1.1 Critères généraux de reconnaissance du contrôle

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

a) *Critères relatifs au pouvoir de contrôle :*

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

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

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

1.2.1.2 Indicateurs de contrôle

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

a) *Eléments relatifs au pouvoir de contrôle :*

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

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

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

1.2.1.3 Restrictions au contrôle

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

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

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

1.2.2 Entités contrôlées

Les entités contrôlées comprennent les entités contrôlées de manière directe et indirecte. Le contrôle indirect s'apprécie par l'application, par les entités concernées, des règles relatives à la consolidation¹⁵.

~~La catégorie des entités contrôlées comprend deux sous-catégories :~~

~~les opérateurs des politiques de l'Etat ;~~

~~les entités contrôlées hors opérateurs des politiques de l'Etat.~~

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

~~1.2.2.1 Opérateurs des politiques de l'Etat~~

~~Les opérateurs des politiques de l'Etat agissent dans la sphère non marchande ; certains gèrent des programmes d'intervention. Ces entités, contrôlées par l'Etat, réalisent des missions de service public dans des conditions étroitement définies par l'Etat.~~

~~Les critères permettant de classer une entité contrôlée dans la catégorie des opérateurs des politiques de l'Etat sont les suivants :~~

~~activité non marchande, financée majoritairement par l'Etat ;~~

~~mission et objectifs définis par l'Etat ;~~

~~activité étroitement encadrée par l'Etat.~~

~~Le statut juridique des opérateurs des politiques de l'Etat est varié : il peut s'agir d'établissements publics, d'associations, de groupements d'intérêt public ou de toute autre forme d'entité.~~

¹⁵ L'article 136 de la loi n° 2002-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière étend l'obligation d'établir des comptes consolidés aux établissements publics de l'Etat soumis aux règles de la comptabilité publique, à partir du 1^{er} janvier 2006.

~~Les opérateurs des politiques de l'Etat n'ont pas le choix des orientations de leurs actions, rarement celui des objectifs ou des modes d'intervention (souvent réglementés). Leur autonomie se limite souvent à la mise en œuvre des moyens alloués.~~

~~1.2.2.2 Entités contrôlées hors opérateurs des politiques de l'Etat~~

~~Les entités contrôlées hors opérateurs des politiques de l'Etat répondent à la définition et aux critères de contrôle, mais ne peuvent être classées dans la catégorie des opérateurs des politiques de l'Etat.~~

1.2.3 Entités non contrôlées

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

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

1.3 CREANCES RATTACHEES AUX PARTICIPATIONS

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

2. COMPTABILISATION

2.1 PARTICIPATIONS

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

2.2 PRETS ET AVANCES

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

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

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

3. EVALUATION

3.1 PARTICIPATIONS

3.1.1 Evaluation ~~initiale~~ lors de la comptabilisation initiale

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

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

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

~~Pour l'établissement des comptes du premier exercice d'application de la présente norme, s'agissant des participations évaluées par équivalence (cf. ci-dessous), la valeur nette comptable des participations figurant au bilan à l'ouverture tient lieu de prix d'acquisition.~~

3.1.2 Evaluation ~~postérieure~~ à la date de clôture

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

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

3.1.2.1 *Participations évaluées par équivalence*

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

~~En cas d'établissement de comptes consolidés de l'entité, les capitaux propres à prendre en compte sont les capitaux propres consolidés hors intérêts minoritaires. Les capitaux propres sont pris en compte dans les conditions suivantes :~~

~~pour les opérateurs des politiques de l'Etat, y compris les éventuelles subventions d'investissement reçues ;~~

~~pour les entités contrôlées hors opérateurs, hors subventions d'investissement reçues.~~

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

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

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

3.1.2.2 *Participations évaluées au coût d'acquisition*

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

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

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

3.1.3 Valeur de sortie des participations

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

3.2 PRETS ET AVANCES

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

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

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

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

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

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

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

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

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

Participations :

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

Prêts et avances :

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

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

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

Annexe 2 – Modification de la 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.

I - SPECIFICITES LIEES AUX CHARGES DE L'ETAT

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

La norme identifie comme spécificités de l'Etat :

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

I.1 - Les subventions pour charges de service public

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

Les « subventions pour charges de service public » sont des versements effectués par l'Etat ~~au profit des opérateurs participant à la mise en œuvre des politiques directes de l'Etat pour financer les charges liées à leur~~ au fonctionnement d'entités contrôlées. ~~La norme n°7 (paragraphe 1.2.2.1) relative aux immobilisations financières de l'Etat donne la définition de ces opérateurs.~~ Les subventions pour charges de service public sont ainsi constitutives d'une catégorie spécifique, celle de charges de fonctionnement indirect.

I.2 - Les charges d'intervention

I.2.1 - Définition

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

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

- *les « prélèvements sur recettes » (notion budgétaire) au profit des collectivités territoriales correspondant à des charges de l'Etat (aides globalisées accordées aux collectivités territoriales suite aux lois de décentralisation, versements liés à la mise en place de mécanismes de péréquation ou de redistribution, compensations des pertes de recettes fiscales résultant des décisions de l'Etat et incitations financières diverses comme celles accordées pour le développement de l'intercommunalité). Ces charges sont comptabilisées en « transferts aux collectivités territoriales » ;*
- *les décisions d'apurement des créances portant sur les impôts directs locaux, l'Etat supportant le risque de non-paiement de ces créances. Ces décisions sont comptabilisées en « transferts aux collectivités territoriales » (admissions en non-valeur, décisions gracieuses et autres dégrèvements - cf. norme n°9 relative aux créances de l'actif circulant).*

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

1.2.2 - Périmètre des catégories de bénéficiaires

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

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

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

- *les collectivités territoriales au sens strict à savoir les régions, les départements et les communes ainsi que les établissements publics de coopération ;*
 - *les établissements publics ayant une compétence territoriale (établissements publics locaux de santé, sociaux et médico-sociaux, de construction et d'enseignement) ;*
 - *les établissements particuliers bénéficiant de transferts similaires aux collectivités territoriales au sens strict.*
- *Enfin, la catégorie « autres collectivités » regroupe les entités qui n'appartiennent pas, par définition, aux périmètres des transferts identifiés ci-dessus. On distingue :*

- les entités ayant un statut de droit public comme les groupements d'intérêt public, les établissements publics nationaux, les organismes sociaux tels que les caisses nationales de sécurité sociale, etc. ;
- les entités ayant un statut de droit privé dont le périmètre correspond à celui des institutions à but non lucratif au service des ménages selon les règles de la Comptabilité nationale. Ce sont les associations, les fondations, les congrégations religieuses, etc. ;
- les entités ayant un statut de droit international à savoir les institutions étrangères ou internationales, telles que les instances onusiennes.

1.2.3 - Principe du bénéficiaire final

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

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

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

1.3 – Le périmètre des charges financières de l'Etat

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

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

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

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

L'IASB définit les charges extraordinaires par opposition aux charges ordinaires¹⁶. Les charges extraordinaires résultent d'événements ou de transactions clairement distinctes des activités ordinaires et dont on ne s'attend pas à ce qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou régulière. C'est la nature de l'évènement ou celle de la transaction et non la fréquence avec laquelle de tels événements sont censés se reproduire qui détermine si un événement ou une transaction correspond ou non aux activités ordinaires. Par conséquent, les événements ou les transactions pour lesquels un élément extraordinaire peut se produire sont extrêmement rares.

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

- le critère de non-reproduction d'un événement ou d'une transaction dans un avenir prévisible, selon lequel l'évènement ou la transaction est réputé extraordinaire si dans un avenir prévisible, leur fréquence de réalisation est faible ;

¹⁶ Les charges ordinaires sont des charges relatives aux activités dans lesquelles une entité est engagée dans le cadre de ses affaires, ainsi que les activités liées à titre d'accessoire ou dans le prolongement de ses activités ordinaires.

- le critère de contrôle ou d'influence de l'entité selon lequel tout événement ou transaction hors du champ de contrôle ou d'influence de l'entité est réputé extraordinaire. Pour l'IFAC, ne relèvent pas du champ de contrôle ou d'influence de l'entité, les cas pour lesquels les décisions ou les résolutions de l'entité n'influent pas sur la réalisation de la transaction ou de l'événement.

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

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

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

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

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

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

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

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

à l'exécution de l'opération génératrice de la charge. C'est pourquoi le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait.

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1 CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME

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

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

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

1.2 CATEGORIES DE CHARGES

1.2.1 Les charges de fonctionnement

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

1.2.1.1 Les charges de fonctionnement direct

Les charges de fonctionnement direct correspondent :

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

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

1.2.1.2 Les charges de fonctionnement indirect

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

1.2.2 Les charges d'intervention

1.2.2.1 Les charges d'intervention

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

- les transferts, versements sans contrepartie équivalente comptabilisable et significative d'échange effectués soit directement par les services de l'Etat, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers, ~~relevant le plus souvent du périmètre des opérateurs des politiques de l'Etat dans leur rôle de redistributeur,~~ au profit d'un ou plusieurs bénéficiaire(s) appartenant à des catégories strictement identifiées (ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres collectivités).

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

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

1.2.2.2 Les bénéficiaires de transferts

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

Il existe quatre catégories de bénéficiaires :

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

1.2.3 Les charges financières

Les charges financières résultent des dettes financières, des instruments financiers à terme, de la trésorerie et des immobilisations financières. Sont exclus les frais des services bancaires, les intérêts moratoires

résultant d'un paiement tardif ainsi que les intérêts et pertes de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie.

Elles comprennent :

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

2. COMPTABILISATION

2.1 LES REGLES GENERALES DE COMPTABILISATION

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

2.2 APPLICATION PAR CATEGORIES DE CHARGES

2.2.1 Les charges de fonctionnement direct

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

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

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

2.2.2 Les charges de fonctionnement indirect

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

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

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

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

2.2.3 Les charges d'intervention

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

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

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

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

2.2.4 Les charges financières

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

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

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

3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

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

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

Annexe 3 – Modification du cadre conceptuel

(...)

III.5 - Les règles d'évaluation

(...)

Cas particulier de certaines immobilisations corporelles et financières

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 équivalence¹⁷. L'application de cette méthode exige quelques adaptations pour tenir compte de certaines spécificités.~~

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

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

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

¹⁷ ~~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.~~

Annexe 4 – Modification du glossaire

(...)

~~Opérateurs des politiques de l'Etat~~

~~Entités, contrôlées par l'Etat, qui réalisent des missions de service public dans des conditions étroitement définies par l'Etat.~~

~~Les opérateurs des politiques de l'Etat agissent dans la sphère non marchande ; certains gèrent des programmes d'intervention.~~

~~Les critères permettant de classer une entité contrôlée dans la catégorie des opérateurs des politiques de l'Etat sont les suivants :~~

~~-activité non marchande, financée majoritairement par l'Etat ;~~

~~-mission et objectifs définis par l'Etat,~~

~~-activité étroitement encadrée par l'Etat.~~

~~Le statut juridique des opérateurs des politiques de l'Etat est varié : il peut s'agir d'établissements publics, d'associations, de groupements d'intérêt public ou de toute autre forme d'entité.~~

~~Les opérateurs des politiques de l'Etat n'ont pas le choix des orientations de leurs actions, rarement celui des objectifs ou des modes d'intervention (souvent réglementés). Leur autonomie se limite souvent à la mise en œuvre des moyens alloués.~~

(...)

Subventions pour charges de service public

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

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

Transferts

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

Versements sans contrepartie équivalente comptabilisable et significative d'échange, effectués soit directement par les services de l'Etat, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers, ~~relevant le plus souvent du périmètre des opérateurs des politiques de l'Etat dans leur rôle de redistributeur,~~ au profit d'un ou plusieurs bénéficiaire(s), appartenant à des périmètres strictement identifiés (ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres collectivités).

(...)