

**Note de présentation
de l'avis n° 2011-07
du 8 juillet 2011
relatif à la définition
des comptes de régularisation
dans le Recueil des normes comptables de l'Etat**

Sommaire

1. CONTEXTE	2
2. PRINCIPALES DISPOSITIONS DE L'AVIS.....	3
2.1 DEFINITION DES COMPTES DE REGULARISATION	3
2.2 INFORMATION A PRESENTER EN ANNEXE SUR LES COMPTES DE REGULARISATION	4
3. QUALIFICATION DU CHANGEMENT.....	5
4. DATE D'APPLICATION.....	5
ANNEXE 1	6
ANNEXE 2	8
ANNEXE 3	9
ANNEXE 4	10
ANNEXE 5	11
ANNEXE 6	12

1. Contexte

Le Conseil constate qu'aucune définition des comptes de régularisation ne figure dans le Recueil des normes comptables de l'Etat, alors même que ces comptes de régularisation sont mentionnés dans certaines normes.

- Norme 1 « Les états financiers »

Les comptes de régularisation sont présentés en bas du tableau de la situation nette, de manière distincte des passifs (dettes financières, dettes non financières, provisions pour risques et charges, autres passifs et trésorerie) et des actifs (actif immobilisé, actif circulant et trésorerie).

- Norme 2 « Les charges »

Le paragraphe 3 prévoit que l'information produite en annexe intègre « *la nature et le montant (...) des charges à étaler, ainsi que le traitement des charges à étaler (...)* ».

- Norme 4 « Les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers »

Le paragraphe 3 prévoit que l'information figurant en annexe intègre « *la nature et le montant (...) des produits à étaler, ainsi que le traitement des produits à étaler (...)* ».

Ces dispositions du Recueil des normes comptables sont conformes au droit commun, les comptes de régularisation étant prévus par le code de commerce aux articles R 123-182¹ et R 123-189².

¹ Code de commerce, article R 123-182 :

L'actif du bilan fait apparaître successivement les éléments suivants :

- 1° Au titre de l'actif immobilisé : les immobilisations incorporelles, les immobilisations corporelles et les immobilisations financières ;
- 2° Au titre de l'actif circulant : les stocks et en-cours, les avances et acomptes versés sur commandes, les créances, les valeurs mobilières de placement et les disponibilités ;
- 3° Les comptes de régularisation ;
- 4° Les primes de remboursement des obligations et les écarts de conversion.

La contrepartie du capital souscrit non appelé figure distinctement comme premier poste de l'actif.

En outre, le Conseil rappelle que les comptes de régularisation qui, conformément aux dispositions du code de commerce, figurent dans des postes spécifiques à l'actif et au passif du bilan, ne répondent pas à la définition d'un actif ou d'un passif ; ils doivent en conséquence être distingués de ces derniers. En revanche, les charges constatées d'avance et les produits constatés d'avance répondent à la définition d'un actif ou d'un passif.

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

2. Principales dispositions de l'avis

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

2.1 Définition des comptes de régularisation

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de définir les comptes de régularisation dans le Recueil des normes comptables de l'Etat

- dans le paragraphe consacré aux règles de comptabilisation du cadre conceptuel, en complément de la définition de l'actif, du passif, des charges et des produits ;
- dans le glossaire.

² Code de commerce, article R 123-189 :

Les charges comptabilisées pendant l'exercice qui concernent un exercice ultérieur figurent à l'actif du bilan au poste " Comptes de régularisation ".

Les produits comptabilisés pendant l'exercice qui concernent un exercice ultérieur figurent au passif du bilan au poste " Comptes de régularisation ".

Ces postes font l'objet d'une information explicative à l'annexe.

Les produits à recevoir et les charges à payer, rattachés aux postes de créances et de dettes, sont détaillés à l'annexe.

Présentation des modifications du cadre conceptuel en annexe 1 :

Ajout d'un alinéa intitulé « Comptes de régularisation » dans le paragraphe « III.3 Les principaux concepts ».

Présentation des modifications du glossaire en annexe 2 :

Ajout d'une définition des comptes de régularisation.

2.2 Information à présenter en annexe sur les comptes de régularisation

Le Conseil propose de clarifier les dispositions relatives aux informations à faire figurer en annexe de la façon suivante :

- les dispositions relatives aux comptes de régularisation sont maintenues dans les normes relatives aux charges (norme 2) et aux produits (norme 4) ;
- les dispositions relatives aux produits constatés d'avance et aux charges constatées d'avance sont en revanche reclassées dans la norme relative aux créances de l'actif circulant (norme 9) d'une part, et dans la norme relative aux provisions pour risques et charges, dettes non financières et autres passifs (norme 12) d'autre part.

Présentation des modifications de la norme 4 en annexe 3 :

Modification du premier alinéa dans le paragraphe « 3. Informations à fournir dans l'annexe ».

Présentation des modifications de la norme 2 en annexe 4 :

Modification du premier alinéa dans le paragraphe « 3. Informations à fournir dans l'annexe ».

Présentation des modifications de la norme 9 en annexe 5 :

Ajout dans le paragraphe « 4. Informations à fournir dans l'annexe ».

Présentation des modifications de la norme 12 en annexe 6 :

Ajout dans le paragraphe 4.1, sous-partie du paragraphe « 4. Informations à fournir dans l'annexe ».

3. Qualification du changement

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de qualifier ces dispositions de « modifications rédactionnelles ».

Ces dispositions 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. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient d'application immédiate.

Annexe 1

Modification du cadre conceptuel

(...)

III.3 - Les principaux concepts

Actifs

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

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

Passifs

Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers sans contrepartie attendue de celui-ci après la date de clôture.

Situation nette

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

Comptes de régularisation

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

Charges

Une charge est une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif. Une charge correspond soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, définitive et sans contrepartie directe dans les comptes.

Produits

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

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

(...)

Annexe 2

Modification du glossaire

(...)

Comptes de régularisation

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

(...)

Annexe 3

Modification de la norme 4

« Les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers »

(...)

3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

~~La nature et le montant des produits à recevoir, des produits constatés d'avance et des produits à étaler ainsi que le traitement des produits à étaler sont présentés en annexe.~~

La nature, le montant et les modalités de répartition dans le temps des produits comptabilisés en comptes de régularisation sont présentés en annexe.

(...)

Annexe 4

Modification de la norme 2 « Les charges »

(...)

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, le montant et les modalités de répartition dans le temps des charges comptabilisées en comptes de régularisation sont présentés en annexe.

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

(...)

Annexe 5

Modification de la norme 9 « Les créances de l'actif circulant »

(...)

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

Les méthodes d'évaluation des dépréciations de créances sont présentées dans l'annexe.

Une information relative à la valeur actuelle des créances dont l'Etat ne supporte pas le risque de non-paiement est donnée dans l'annexe.

La nature et le montant des charges constatées d'avance sont présentés dans l'annexe.

(...)

Annexe 6

Modification de la norme 12

**« Les provisions pour risques et charges, dettes non financières
et autres passifs »**

(...)

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1 INFORMATIONS GENERALES

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

(...)