

**Note de présentation
de l'avis n° 2011-09
du 17 octobre 2011
relatif à la définition et à la comptabilisation des charges
et à des modifications mineures de la norme 2 « Les charges »,
la norme 12 renommée « Les passifs non financiers »
et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe »
du Recueil des normes comptables de l'Etat**

Sommaire

1.	INTRODUCTION	3
1.1.	Dispositions comptables relatives aux charges.....	3
1.2.	Modifications mineures	3
2.	PRINCIPALES DISPOSITIONS DE L'AVIS.....	4
2.1.	Dispositions comptables relatives aux charges.....	4
2.1.1.	Définitions.....	4
2.1.1.1.	<i>Définition du passif et des charges.....</i>	<i>5</i>
2.1.1.2.	<i>Clarification de la définition des catégories de charges.....</i>	<i>6</i>
2.1.1.2.1.	<i>Charges de fonctionnement indirect.....</i>	<i>6</i>
2.1.1.2.2.	<i>Transferts</i>	<i>7</i>
2.1.2.	Règles de comptabilisation.....	8
2.1.2.1.	<i>Articulation des différentes normes.....</i>	<i>9</i>
2.1.2.2.	<i>Clarification des règles de comptabilisation des charges.....</i>	<i>10</i>
2.1.2.2.1.	<i>Dispositions de la norme 2 « Les charges » relatives aux transferts</i>	<i>10</i>
2.1.2.2.2.	<i>Dispositions de la norme 2 « Les charges » relatives aux autres catégories de charges.....</i>	<i>11</i>
2.1.2.2.3.	<i>Dispositions des autres normes</i>	<i>12</i>

2.2.	Modifications mineures	13
2.2.1.	Modifications de la norme 2 « Les charges ».....	13
2.2.1.1.	<i>Positionnement par rapport aux autres référentiels.....</i>	<i>13</i>
2.2.1.2.	<i>Mentions relatives aux charges extraordinaires</i>	<i>14</i>
2.2.1.3.	<i>Illustrations</i>	<i>14</i>
2.2.2.	Modification de la norme 12 renommée « Les passifs non financiers ».....	15
2.2.2.1.	<i>Positionnement par rapport aux autres référentiels.....</i>	<i>15</i>
2.2.2.2.	<i>Vocabulaire</i>	<i>15</i>
2.2.2.3.	<i>Présentation des passifs</i>	<i>15</i>
2.2.2.4.	<i>Les charges à payer.....</i>	<i>17</i>
2.2.2.5.	<i>Les produits constatés d'avance.....</i>	<i>17</i>
2.2.2.6.	<i>Les autres passifs.....</i>	<i>19</i>
2.2.3.	Modifications de la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe »	19
2.2.3.1.	<i>Positionnement par rapport aux autres référentiels.....</i>	<i>19</i>
2.2.3.2.	<i>Illustrations</i>	<i>20</i>
3.	QUALIFICATION DU CHANGEMENT	21
3.1.	Définition et comptabilisation des charges	21
3.2.	Modifications mineures	21
4.	DATE D'APPLICATION	21
4.1.	Définition et comptabilisation des charges	21
4.2.	Modifications mineures	21
	ANNEXES	22
	Annexe 1 – Norme 2 « Les charges ».....	23
	Annexe 2 – Norme 12 renommée « Les passifs non financiers »	43
	Annexe 3 – Norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe »	51
	Annexe 4 - Norme 1 « Les états financiers ».....	62
	Annexe 5 – Le cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat	77
	Annexe 6 – Glossaire.....	84

1. Introduction

1.1. Dispositions comptables relatives aux charges

Les « charges d'intervention » sont une catégorie de charges spécifiques de l'Etat. Elles correspondent à des versements motivés par sa mission de régulateur économique et social. Elles comprennent principalement des « *transferts* », qui sont un type de dépenses budgétaires prévu par la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 (LOLF). Les transferts sont des versements réalisés dans le cadre d'opérations de distribution d'aides ou de soutiens par l'Etat à différents bénéficiaires¹.

Les transferts sont caractérisés par le fait qu'ils sont effectués dans un cadre légal ou réglementaire ; ce sont donc des dispositifs non contractuels, non liés à la fourniture de services ou de biens par ceux qui en sont les bénéficiaires, ce qui les différencie des opérations généralement réalisées dans le secteur privé.

En l'absence de dispositions issues des référentiels comptables du secteur privé directement transposables à cette catégorie de charges spécifiques à l'Etat², des règles de comptabilisation et d'évaluation particulières ont été définies dans le Recueil des normes comptables de l'Etat. Ces règles ont cependant donné lieu à des divergences d'interprétation et des difficultés d'application. C'est pourquoi le Conseil de normalisation des comptes publics a souhaité réviser les dispositions comptables relatives aux charges, en clarifiant, précisant ou amendant simultanément différentes normes du Recueil des normes comptables de l'Etat.

1.2. Modifications mineures

Le Conseil de normalisation des comptes publics a engagé par ailleurs une relecture critique du Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE), au regard de l'expérience passée au cours des dernières années, d'afin d'en améliorer la qualité et d'y apporter des modifications mineures.

Dans le cadre de la révision des dispositions sur le traitement comptable des charges, le Conseil de normalisation des comptes publics a souhaité effectuer ce travail de relecture critique sur la norme 2 « Les charges », la norme 12 renommée « Les passifs non

¹ Qui peuvent être les ménages, les entreprises ou les collectivités (territoriales ou autres).

² Par ailleurs, il n'existe pas à ce jour de norme comptable internationale relative à cette nature de charges définie par le normalisateur comptable international pour le secteur public (IPSAS Board).

financiers » et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » et proposer des modifications qualifiées de mineures sur ces normes.

2. Principales dispositions de l'avis

2.1. Dispositions comptables relatives aux charges

2.1.1. Définitions

La révision des dispositions comptables relatives aux charges d'intervention implique de clarifier en premier lieu la définition des transferts. En effet, la définition du terme « transferts » fait appel à la notion de « contrepartie », notion qui est par ailleurs utilisée dans la définition du terme « passif ». Ainsi :

- le cadre conceptuel définit un passif comme « *une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, dont il est certain ou probable, 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* » (§ III.3)³ ;
- la norme n°2 « Les charges » du RNCE définit les transferts comme des « (...) versements sans contrepartie équivalente comptabilisable et significative d'échange soit effectués directement par les services de l'Etat, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers (...) ».

La similarité des formulations utilisées dans ces définitions (« *sortie de ressources sans contrepartie* » et « *versements sans contrepartie* ») est porteuse d'ambiguïté ; or la référence à la notion de contrepartie dans la définition des transferts n'entraîne aucune conséquence particulière quant à l'existence ou non d'un passif.

Dès lors, il convient d'amender ces deux définitions. Il est proposé de clarifier par ailleurs les définitions des différentes catégories de charges.

³ Cette définition est reprise pratiquement mot pour mot du Plan comptable général (PCG), article 212-1 : « *Un passif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique négative pour l'entité, c'est-à-dire une obligation de l'entité à l'égard d'un tiers dont il est probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci. L'ensemble de ces éléments est appelé passif externe.* »

2.1.1.1. Définition du passif et des charges

L'absence de contrepartie à la sortie de ressources après la date de clôture n'est pas une caractéristique nécessaire à la définition d'un passif. Après la date de clôture, la sortie de ressources s'effectuera par une écriture qui constate l'extinction (ou annulation) du passif mais sans recevoir quoi que ce soit du tiers. La contrepartie du versement a en effet déjà été prise en compte à la clôture, lors de la comptabilisation initiale du passif, sous forme d'une charge ou d'une entrée d'actif. Par ailleurs, la notion d'« absence de contrepartie » n'est pas communément utilisée dans la définition du passif par les référentiels comptables internationaux.

Le Conseil propose en conséquence la définition suivante du passif : « *Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.* »

Le Conseil propose d'amender parallèlement la définition des charges : « *Une charge est une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif. Une charge correspond soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.* ».

Présentation des modifications dans l'annexe 1 relative à la norme 2 « Les charges »

Dans les dispositions normatives :

Modification du 2^{ème} alinéa (1^{ère} phrase) du paragraphe 1.1 renommé « Champ d'application »

Modification du 9^{ème} alinéa du paragraphe 1.2.1.1 « Les charges de fonctionnement direct ».

Présentation des modifications dans l'annexe 2 relative à la norme 12 « Les passifs non financiers »

Dans les dispositions normatives :

Ajout du 1^{er} alinéa du paragraphe 2.1 « Comptabilisation des dettes non financières et des autres passifs ».

Ajout du 1^{er} alinéa du paragraphe 2.2 « Comptabilisation des provisions pour risques et charges ».

Modification du 3^{ème} alinéa du paragraphe 3.2.2 renommé « Evaluation à la date de clôture ».

Présentation des modifications dans l'annexe 3 relative à la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe »

Modification du 3^{ème} alinéa du paragraphe 1.1 « Délimitation du périmètre ».

Présentation des modifications dans l'annexe 4 relative à la norme 1 « Les états financiers »

Modification du 4^{ème} alinéa du paragraphe I.1 « Le bilan de l'Etat : le tableau de situation nette ».

Présentation des modifications dans l'annexe 5 relative au cadre conceptuel

Modification du 1^{er} alinéa de la sous-partie « Passifs » du paragraphe III.3 « Les principaux concepts ».

Modification du 1^{er} alinéa de la sous-partie « Charges » du paragraphe III.3 « Les principaux concepts ».

Présentation des modifications dans l'annexe 6 relative au glossaire

Modification des définitions « Passifs », « Passif éventuel », « Charges », « Charges de fonctionnement » et « Charges de personnel de l'Etat ».

2.1.1.2. Clarification de la définition des catégories de charges

A titre liminaire, il importe de rappeler que le cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'Etat indique, dans son paragraphe « II.3 L'articulation avec le budget et la relation avec la gestion et les objectifs, les relations avec la comptabilité nationale », que l'articulation entre la comptabilité générale et le budget est un « *objectif important* ». Il est précisé dans ce cadre que « *le principe retenu est que les différents systèmes doivent être intégrés d'un point de vue conceptuel (...)* ». Ce principe général trouve sa traduction notamment dans la norme 2 « Les charges ».

Cette norme prévoit en effet une articulation des charges comptables et des dépenses budgétaires. Ainsi, l'exposé des motifs de la norme indique que « *un niveau commun de nomenclature a été déterminé. Il donne une correspondance simple mais non systématique entre les charges comptables et les dépenses budgétaires* ». Les catégories de charges comptables prévues par la norme sont ainsi, dans plusieurs cas, définies en correspondance avec des types de dépenses budgétaires. C'est en particulier le cas pour les charges de fonctionnement indirect et les transferts, qui sont définis en faisant appel à des notions budgétaires prévues par la LOLF.

Dès lors, le Conseil propose de clarifier dans les dispositions normatives le principe de correspondance entre charges comptables et dépenses budgétaires pour certaines catégories de charges, afin de compléter la définition en « substance » de ces dernières.

2.1.1.2.1. Charges de fonctionnement indirect

Dans ce cadre, la définition des charges de fonctionnement indirect est clarifiée afin que le principe de correspondance entre ces charges et les subventions pour charges de service public (qui sont un type de dépenses budgétaires) complète la définition en substance de ces charges, sans se substituer à celle-ci. Il en résulte que les charges de fonctionnement

indirect correspondent en règle générale aux subventions pour charges de service public, mais peuvent inclure d'autres types de dépenses budgétaires le cas échéant.

Le Conseil propose donc de retenir la définition suivante : « *Les charges de fonctionnement indirect sont les versements effectués par l'Etat pour financer les charges de fonctionnement d'entités chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de sa compétence directe, qu'il leur a confiées et dont il assure le pilotage. Les charges de fonctionnement indirect correspondent principalement aux subventions pour charges de service public, qui sont un type de dépenses budgétaires prévu par la loi organique.* »

2.1.1.2.2. Transferts

En outre, la définition des transferts soulève des difficultés particulières. En effet, les transferts sont définis en substance comme des versements sans contrepartie directe, équivalente, comptabilisable et significative d'échange⁴. Or cette définition est porteuse d'ambiguïté, en raison de la similarité de sa formulation avec celle de la définition du passif.

Le Conseil propose de retenir une définition simplifiée : les transferts sont des versements intervenant « *dans le cadre d'opérations de distributions d'aides ou de soutiens à des catégories de bénéficiaires identifiés (...) effectués soit directement par les services de l'Etat soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers* ».

Présentation des modifications dans l'annexe 1 relative à la norme 2 « Les charges »

Dans l'exposé des motifs :

Suppression du premier alinéa du paragraphe I de l'exposé des motifs nouvellement intitulé « Champ d'application » et reformulation de ce même paragraphe en introduction de l'exposé des motifs (2^{ème} alinéa).

Modification du 1^{er} alinéa et suppression du 2^{ème} alinéa du paragraphe I.1 renommé « Les charges de fonctionnement indirect ».

Modification du 2^{ème} alinéa et ajout du 3^{ème} alinéa du paragraphe I.2.1 « Définition » sous-partie du paragraphe I.2 « Les charges d'intervention ».

⁴ La notion de « versement sans contrepartie » est inspirée de la notion d' « opération sans contrepartie » (« non exchange transactions ») définie dans la norme IPSAS 23 « Produits des opérations sans contrepartie directe ». Elle met en évidence la spécificité de certaines opérations effectuées dans le secteur public par différence avec les « opérations avec contrepartie » (« exchange transactions »), qui ne sont pas spécifiques au secteur public. Les versements sans contrepartie ont en effet pour particularité d'être des sorties de ressources effectuées sans recevoir quelque chose d'immédiatement quantifiable (hors le « bien-être » des citoyens) du tiers partie prenante de l'opération ; dans le cadre d'un transfert, celui-ci bénéficie en effet d'une aide par laquelle l'Etat exerce sa mission de régulateur économique et social.

Dans les dispositions normatives :

Modification des 1^{er} et 2^{ème} alinéas du paragraphe 1.2.1.2 « Les charges de fonctionnement indirect ».

Reformulation du paragraphe 1.2.2.1 « Les charges d'intervention ».

Présentation des modifications dans l'annexe 6 relative au glossaire

Suppression de la définition « Transferts » et modification des définitions « Charges de fonctionnement indirect » et « Charges d'intervention de l'Etat ».

2.1.2. Règles de comptabilisation

Les opérations de transferts sont constitutives de charges (y compris les dotations aux provisions) et éventuellement de passifs ou d'engagements hors bilan⁵. Les dispositions comptables afférentes à ces opérations figurent dans plusieurs normes :

- la norme 2 « Les charges » définit la nature et les règles de comptabilisation des charges (en particulier le critère de rattachement à l'exercice par catégorie de charges), dont les dotations aux provisions ;
- la norme 12 renommée « Les passifs non financiers » définit la nature et les règles de comptabilisation des passifs non financiers (dettes non financières, provisions pour risques et charges et autres passifs) ; et
- la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » définit la nature et les modes d'évaluation des engagements hors bilan.

Or, des difficultés liées à l'articulation entre les normes ont conduit à des interprétations divergentes des dispositions comptables.

Ainsi, la norme 12 initiale prévoit des critères généraux de comptabilisation des passifs (existence d'une obligation se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur, sortie de ressources certaine ou probable et évaluation fiable) mais ne fait pas explicitement référence à la norme 2 s'agissant de l'identification du fait générateur de la comptabilisation (ou critère de rattachement à l'exercice) de la charge (yc. de la dotation aux provisions), qui traduit l'existence d'une obligation.

Par ailleurs, s'agissant de la comptabilisation des transferts, la norme 2 initiale mentionne simultanément deux faits générateurs, qui ne sont pas similaires (acte attributif pour la comptabilisation d'une charge ou réalisation de conditions qui n'ont pas encore fait

⁵ Selon que le versement ait été effectué (comptabilisation d'une charge et d'une sortie de trésorerie) ou qu'il existe une obligation certaine (comptabilisation d'une charge et d'un passif) ou potentielle de l'Etat (mention d'un engagement hors bilan).

l'objet d'un acte attributif et qui correspondent au moins en partie à des droits rattachables à l'exercice pour la comptabilisation d'une dotation aux provisions pour charges).

En outre, s'agissant toujours de la comptabilisation des transferts, les dispositions normatives ne prévoient pas de règle applicable lorsque plusieurs conditions successives sont nécessaires à la constitution du droit d'un bénéficiaire. Il convient donc de préciser si, le cas échéant, une obligation certaine de l'Etat existe dès la réalisation d'une condition initiale ou lorsque l'ensemble des conditions permettant la constitution d'un droit est réalisé.

Enfin, la norme 13 initiale ne comporte aucune disposition relative à la définition et aux modalités d'évaluation et de présentation des engagements de l'Etat liés aux opérations de transferts.

Au total, s'agissant des transferts, ces différents constats imposent de clarifier la définition et les règles de comptabilisation des obligations de l'Etat d'une part et des engagements de l'Etat d'autre part.

2.1.2.1. Articulation des différentes normes

Afin de clarifier l'articulation des différentes normes s'agissant de la comptabilisation des opérations de transferts, il doit être indiqué que les critères de comptabilisation d'un passif définis dans la norme 12 sont établies par référence aux dispositions de la norme 2.

En effet, l'un des critères cumulatifs définis dans la norme 12 pour la comptabilisation d'un passif est l'existence d'une obligation résultant d'un événement passé (les autres critères étant une sortie de ressources certaine ou probable et une évaluation fiable). Or le critère de rattachement à l'exercice (i.e. fait générateur) d'une obligation est défini par catégorie de charges dans la norme 2. Il doit donc être mentionné que l'existence de l'obligation s'apprécie au regard des dispositions prévues par la norme 2 en matière de critère de rattachement à l'exercice des charges⁶, pour chacune des catégories de charges. Une fois l'existence d'une obligation avérée, la nature du passif comptabilisé (dette ou provision) dépend du caractère plus ou moins certain du montant et de l'échéance de la sortie de ressources.

Ainsi, les mentions suivantes doivent être ajoutées dans la norme 2 : « *Les charges, dont les règles de comptabilisation et d'évaluation sont définies dans la présente norme, incluent les dotations aux amortissements et aux provisions et les dépréciations. Les règles de comptabilisation des amortissements et des dépréciations sont présentées dans*

⁶ S'agissant de l'Etat, le passage aux droits constatés implique en effet de rattacher à un exercice les dépenses et les recettes dès la naissance du fait générateur et le critère de rattachement à l'exercice des charges se confond en conséquence avec le fait générateur de l'obligation.

les différentes normes traitant des actifs, la norme 5 « Les immobilisations incorporelles », la norme 6 « Les immobilisations corporelles », la norme 7 « Les immobilisations financières » et la norme 8 « Les stocks ». Les règles de comptabilisation des provisions pour risques et charges, qui sont les passifs liés aux dotations aux provisions, sont présentées dans la norme 12 « Les passifs non financiers » ; cette dernière fait référence à la présente norme en ce qui concerne le fait générateur du rattachement des charges à l'exercice ».

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

Présentation des modifications dans l'annexe 1 relative à la norme 2 « Les charges »

Dans l'exposé des motifs :

Ajout du 2^{ème} alinéa du paragraphe II.1 « Le critère de rattachement à l'exercice des charges : règle générale » sous partie du paragraphe nouvellement créé II « Comptabilisation ».

Dans les dispositions normatives :

Diverses modifications du paragraphe 1.1 renommé « Champ d'application ».

Présentation des modifications dans l'annexe 2 relative à la norme 12 « Les passifs non financiers »

Dans les dispositions normatives :

Modification des 3^{ème} et 4^{ème} alinéas du paragraphe 1 « Champ d'application ».

2.1.2.2. Clarification des règles de comptabilisation des charges

2.1.2.2.1. Dispositions de la norme 2 « Les charges » relatives aux transferts

Les dispositions comptables de la norme 2 initiale prévoient que les dotations aux provisions pour charges sont comptabilisées quand les conditions d'un transfert ont été réalisées, si les droits du bénéficiaire correspondent au moins en partie à des droits rattachables à l'exercice, et ce même si ce transfert n'a pas fait l'objet d'un acte attributif.

Elles mentionnent en revanche que les charges liées aux transferts sont comptabilisées uniquement sur la base d'un acte attributif.

Or il n'est pas cohérent, au regard des principes comptables, que le critère de rattachement à l'exercice d'une charge et d'une dotation aux provisions (pour une même

catégorie de charges) ne soient pas similaires, puisque celles-ci ne se différencient que par le caractère plus ou moins certain de la date ou du montant de la sortie de ressources liée à l'obligation.

Dès lors, le Conseil propose un critère de rattachement à l'exercice unique pour les charges et les dotations aux provisions liées à des transferts. Celui-ci, en cohérence avec les dispositions normatives existantes, correspond à la réalisation des conditions permettant la constitution du droit du bénéficiaire, étant entendu que ces conditions peuvent dans certains cas être satisfaites avant la constatation formelle de l'existence de ce droit par l'administration, par un acte attributif.

Dans le cas de dispositifs de transferts assortis de conditions successives pour la constitution du droit du bénéficiaire, le critère de rattachement à l'exercice est la réalisation de l'ensemble des conditions permettant la constitution du droit du bénéficiaire. En effet, si une ou plusieurs des conditions prévues dans le cadre du dispositif n'est pas réalisée à la date de clôture, la constitution du droit dépendra de leur réalisation dans le futur (comme par exemple, le respect ou le maintien d'un plafond de ressources). Il existe alors, à la date de clôture, une obligation potentielle de l'Etat, en cohérence avec la définition de cette notion donnée par la norme 13 (« *une obligation potentielle de l'Etat résulte d'évènements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs évènements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'Etat* ») et non une obligation certaine justifiant de la comptabilisation d'un passif.

Au total, dans la norme 2, pour les transferts, le Conseil propose de préciser le critère de rattachement à l'exercice de la manière suivante, sans distinguer parmi les charges les dotations aux provisions pour charges : « (...) *le service fait correspond à la réalisation ou au maintien, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire, dont la reconnaissance par l'Etat est formalisée par un acte attributif antérieur, postérieur ou concomitant à cette réalisation ou à ce maintien.* »

2.1.2.2.2. Dispositions de la norme 2 « Les charges » relatives aux autres catégories de charges

Dans ce cadre, le Conseil propose par ailleurs de formuler de manière plus précise les critères de rattachement à l'exercice d'autres catégories de charges dans la norme.

Notamment, s'agissant des charges de fonctionnement indirect, le Conseil propose de clarifier les dispositions normatives existantes en précisant que le critère de rattachement à l'exercice est : « *la réalisation par l'entité de la politique publique confiée par l'Etat, sur l'exercice, la reconnaissance par l'Etat de cette réalisation [étant] formalisée par un acte attributif.* »

2.1.2.2.3. *Dispositions des autres normes*

Par ailleurs, par cohérence avec les dispositions de la norme 2, une nouvelle catégorie d'engagements hors bilan est définie par la norme 13. Elle retrace les obligations potentielles liées à la mission de régulateur économique et social de l'Etat et les modalités d'évaluation de celles-ci. La norme 1 « Les états financiers » qui définit de manière générale la présentation et le contenu des états financiers mentionne également l'existence de cette catégorie d'engagements hors bilan et indique en outre qu'un tableau de synthèse des engagements doit être présenté en annexe.

Enfin, le Conseil propose de compléter les dispositions du cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat afin que celles-ci mentionnent la définition des passifs et des engagements, par cohérence avec les dispositions normatives. Il est proposé également de clarifier les dispositions du cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat s'agissant de la notion de fait générateur et de celle de critère de rattachement à l'exercice.

Présentation des modifications dans l'annexe 1 relative à la norme 2 «Les charges»

Dans l'exposé des motifs :

Création du paragraphe II « Comptabilisation » et de ses sous-parties.

Diverses modifications du paragraphe III « Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels lors de la première publication du Recueil en 2004 ».

Dans les dispositions normatives :

Modifications apportées au paragraphe 2 « Comptabilisation » et à ses sous-parties.

Présentation des modifications dans l'annexe 3 relative à la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe »

Dans l'exposé des motifs :

Ajout du 5^{ème}, 9^{ème}, 10^{ème}, 11^{ème} et 15^{ème} alinéa dans le paragraphe I.1 « L'absence de référentiel comptable transposable à l'Etat ».

Dans les dispositions normatives :

Ajout du 17^{ème} alinéa dans le paragraphe 1.2 « Les catégories d'engagements ».

Ajout du 3^{ème} alinéa dans le paragraphe 3 « Evaluation ».

Présentation des modifications dans l'annexe 5 relative au cadre conceptuel

Ajout des 2^{ème}, 3^{ème} et 4^{ème} alinéas de la sous-partie « Passifs » dans le paragraphe III.3 « Les principaux concepts ».

Suppression des 2^{ème} et 3^{ème} alinéas dans le paragraphe III.4 « Règles de comptabilisation ».

Suppression du 1^{er} alinéa et ajout de cinq nouveaux alinéas dans la sous-partie « Règle de comptabilisation des passifs » dans le paragraphe III.4 « Règles de comptabilisation ».

Présentation des modifications dans l'annexe 6 relative au glossaire

Suppression de la définition « Transferts ».

Ajout des définitions « Charges de fonctionnement indirect » et « Charges d'intervention de l'Etat ».

Présentation des modifications dans l'annexe 6 relative à la norme 1 « Les états financiers »

Modification du paragraphe 4.2 « Le contenu de l'annexe ».

2.2. Modifications mineures

Les principales modifications rédactionnelles mineures effectuées sur la norme 2 « Les charges », la norme 12 renommée « Les passifs non financiers » et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » du Recueil des normes comptables de l'Etat sont présentées *infra*.

2.2.1. Modifications de la norme 2 « Les charges »

2.2.1.1. Positionnement par rapport aux autres référentiels

Le Conseil propose, s'agissant du paragraphe relatif au positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels, de mentionner que celui-ci a été établi lors de l'approbation initiale du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Présentation des modifications dans l'annexe 1 relative à la norme 2 « Les charges »

Dans l'exposé des motifs :

Modification du titre, ajout du premier alinéa et reformulation du 2^{ème} alinéa dans le paragraphe III de l'exposé des motifs « Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels lors de la première publication du Recueil en 2004 ».

2.2.1.2. Mentions relatives aux charges extraordinaires

Pour justifier l'absence de charges extraordinaires dans les comptes de l'Etat, l'exposé des motifs de la norme fait référence aux « charges exceptionnelles » prévues par le Plan comptable général et aux « charges extraordinaires » prévues par les normes comptables internationales.

Or, la catégorie des « charges extraordinaires » ayant été supprimée du référentiel comptable international pour le secteur privé depuis la rédaction initiale de la norme, il est proposé de supprimer les mentions qui y font référence.

Présentation des modifications dans l'annexe 1 relative à la norme 2 « Les charges »

Dans l'exposé des motifs :

Modification du 5^{ème} alinéa du paragraphe I « Champ d'application ».

Révision de l'ensemble du paragraphe I.4 renommé « L'absence de charges exceptionnelles de l'Etat ».

Suppression de l'avant-dernier alinéa du paragraphe III « Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels lors de la première approbation du Recueil des normes comptables de l'Etat en 2004 ».

2.2.1.3. Illustrations

Dans la partie « Illustrations », les paragraphes II « Critères de rattachement des charges à l'exercice par nature de charges », III « Tableau récapitulatif » et IV « Application des principes généraux et typologie des transferts et des subventions pour charges de service public » ne sont pas des illustrations mais plutôt des modalités d'application des dispositions normatives. Le paragraphe I « Le niveau commun de la nomenclature par nature » présente un tableau de mise en relation des comptes de charges et des catégories de dépenses budgétaires ; or cette mise en relation n'est pas stricte et le tableau comporte donc des inexactitudes par construction.

Le Conseil propose donc de supprimer l'ensemble des illustrations.

Présentation des modifications dans l'annexe 1 relative à la norme 2 « Les charges »

Dans l'exposé des motifs :

Suppression des paragraphes I « Le niveau commun de la nomenclature par nature », II « Critères de rattachement des charges à l'exercice par nature de charges », III « Tableau récapitulatif » et IV « Application des principes généraux et typologie des transferts et des subventions pour charges de service public » et des logigrammes dans la partie « Illustrations ».

2.2.2. Modification de la norme 12 renommée « Les passifs non financiers »

2.2.2.1. Positionnement par rapport aux autres référentiels

Il est proposé, s'agissant du paragraphe relatif au positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels, de mentionner que celui-ci a été établi lors de l'approbation initiale du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Présentation des modifications dans l'annexe 2 relative à la norme 12 « Les passifs non financiers »

Dans l'exposé des motifs :

Modification du titre et ajout du premier alinéa du paragraphe II « Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels lors de la première publication du Recueil en 2004 ».

2.2.2.2. Vocabulaire

Il est proposé, en cohérence avec les modifications effectuées dans le cadre d'avis antérieurs du Conseil, de remplacer les termes « évaluation initiale » par « évaluation lors de la comptabilisation initiale » et « évaluation postérieure » par « évaluation à la date de clôture » dans la norme 12 renommée « Les passifs non financiers ».

Présentation des modifications dans l'annexe 2 relative à la norme 12 « Les passifs non financiers »

Dans les dispositions normatives :

Modification du titre du paragraphe 3.2.1 renommé « Evaluation lors de la comptabilisation initiale ».

Modification du titre du paragraphe 3.2.2 renommé « Évaluation à la date de clôture » et des dispositions normatives (2^{ème} alinéa) de ce même paragraphe.

2.2.2.3. Présentation des passifs

Il est proposé de rappeler dans la norme les définitions et les règles de comptabilisation des passifs, qui se décomposent en dettes, charges à payer et provisions pour risques et charges, en conformité avec les principes comptables applicables pour le secteur privé :

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

- les charges à payer sont des passifs certains dont le montant ou l'échéance sont estimés avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges. En conséquence, les charges à payer sont rattachées aux dettes ;
- les provisions pour risques et charges correspondent à des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de manière précise.

Le Conseil propose que la norme soit réorganisée de manière à ce que ses différentes parties évoluent des passifs les plus certains (« dettes ») aux moins certains (« provisions »).

Le Conseil propose par ailleurs de clarifier la rédaction de la norme et d'y intégrer une règle de comptabilisation générale pour les passifs, en cohérence avec les principes prévus par l'avis n°2000-01 sur les passifs du Conseil national de la comptabilité (CNC) ayant donné lieu au règlement du Comité de réglementation comptable (CRC) n°2000-06 du 7 décembre 2000 sur les passifs.

Présentation des modifications dans l'annexe 2 relative à la norme 12 «Les passifs non financiers»

Le titre de la norme est modifié, celle-ci s'intitulant désormais « Les passifs non financiers »

Dans l'exposé des motifs :

Modification du premier alinéa.

Changement de numérotation du paragraphe I.1 « Les dettes non financières» (anciennement numéroté I.2) et changement de numérotation du paragraphe I. 2 « Les provisions pour risques et charges » (anciennement numéroté I.1).

Modification du paragraphe II « Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels lors de la première publication du Recueil en 2004 ».

Dans les dispositions normatives :

Paragraphe 1 « Champ d'application » :

Modification du 1^{er} alinéa et suiv. et suppression des anciennes sous-parties 1.1 « Provisions pour risques et charges », 1.2 « Les dettes non financières » et 1.3 « Les autres passifs »

Paragraphe 2 « Comptabilisation » :

Ajout des six premiers alinéas, du 1^{er} alinéa de la sous partie 2.1 « Comptabilisation des dettes non financières » et 2.2 « Comptabilisation des provisions pour risques et charges ».

Changement de numérotation du paragraphe 2.1 « Comptabilisation des dettes non financières et autres passifs» (anciennement numéroté 2.2) et changement de numérotation du paragraphe 2.2 « Comptabilisation des provisions pour risques et charges » (anciennement numéroté 2.1).

Changement de numérotation et d'intitulé du paragraphe 4.2 « Informations sur les provisions pour risques et charges » (anciennement 4.1).

2.2.2.4. Les charges à payer

La notion de « charge à payer » ayant fait l'objet d'une définition spécifique dans l'avis n°2000-01 sur les passifs du Conseil national de la comptabilité (CNC) ayant donné lieu au règlement du Comité de réglementation comptable (CRC) n°2000-06 du 7 décembre 2000 sur les passifs, il paraît utile de reprendre cette définition, qui rattache explicitement les charges à payer aux dettes, dans la norme 12.

Présentation des modifications dans l'annexe 2 relative à la norme 12 « Les passifs non financiers »

Dans l'exposé des motifs :

Ajout du 2^{ème} alinéa du paragraphe I.1 « Les dettes non financières ».

Dans les dispositions normatives :

Ajout de la 2^{ème} phrase dans le 3^{ème} alinéa du paragraphe 1 « Champ d'application ».

Ajout du premier alinéa dans le paragraphe 4.1 « Informations sur les dettes non financières ».

Présentation des modifications dans l'annexe 6 relative au glossaire

Ajout d'une définition « Charges à payer ».

2.2.2.5. Les produits constatés d'avance

Aucune définition des produits constatés d'avance n'est donnée dans le Recueil des normes comptables de l'Etat, alors même que cette catégorie de passif est incluse dans le tableau de la situation nette dans la norme 1 « Les états financiers » : les produits constatés d'avance y sont présentés dans la catégorie des dettes non financières (hors trésorerie), avec les dettes de fonctionnement, les dettes d'intervention et les autres dettes non financières.

Deux références aux produits constatés d'avance figurent par ailleurs dans le Recueil des normes comptables de l'Etat :

- dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles » qui prévoit (paragraphe 1.3.2) que les cofinancements de biens immobilisables sont comptabilisés en produits constatés d'avance et amortis au même rythme que l'amortissement ou, à défaut (biens non amortissables), sur une périodicité décennale : « *le montant du cofinancement extérieur à l'Etat est repris au compte de résultat comme suit : dans le cas où l'immobilisation cofinancée est amortissable, au même rythme et sur la même durée que l'amortissement pratiqué chaque exercice [et] dans le cas d'une immobilisation non amortissable, par un étalement annuel égal au dixième du cofinancement extérieur.* » ;

- dans la norme 4 « Les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers » qui prévoit au paragraphe 3 que l'information produite en annexe intègre « *la nature et le montant (...) des produits constatés d'avance* ».

Compte tenu des éléments d'information déjà présents dans le Recueil des normes comptables de l'Etat sur les produits constatés d'avance, le Conseil propose de compléter les dispositions normatives d'éléments relatifs à la définition, aux modalités de comptabilisation et à l'évaluation des produits constatés d'avance, en cohérence avec les dispositions prévues dans le Plan comptable général.

Il est proposé que l'exposé des motifs précise que la notion d'obligation vis-à-vis d'un tiers⁷, s'agissant de l'Etat, vise les obligations nées des contrats dans le cadre desquels l'Etat est astreint, en contrepartie d'un revenu perçu du tiers, à une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers ; cette sortie de ressources se traduit par la réalisation d'une prestation ou la livraison d'un bien.

Présentation des modifications dans l'annexe 2 relative à la norme 12 « Les passifs non financiers »

Dans l'exposé des motifs :

Ajout du dernier alinéa du paragraphe I.1 « Les dettes non financières ».

Ajout du dernier alinéa du paragraphe II « Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels lors de la première publication du Recueil en 2004 ».

Dans les dispositions normatives :

Ajout du 2^{ème} alinéa du paragraphe 2.1 « Comptabilisation des dettes non financières et des autres passifs ».

Ajout du 3^{ème} alinéa du 3.1 « Evaluation des dettes non financières et des autres passifs ».

Ajout du 2^{ème} alinéa du paragraphe 4.1 « Information sur les dettes non financières ».

Présentation des modifications dans l'annexe 6 relative au glossaire

Ajout d'une définition « Produits constatés d'avance ».

⁷ L'avis n°2000-01 du CNC sur les passifs (paragraphe 3.1.1) fait référence aux produits constatés d'avance comme des « *revenus perçus ou comptabilisés en produits par l'entité à la date de clôture, au titre de prestations ou marchandises restant à réaliser ou à livrer après la date de clôture, [qui] constituent une obligation contractuelle de l'entité envers le tiers bénéficiaire de la prestation ou de la marchandise restant à délivrer ou à livrer.* »

2.2.2.6. Les autres passifs

Il est à noter que les « autres passifs » qui sont définis comme des « *passifs certains dont l'échéance, contrairement au montant, n'est pas fixée de façon précise* » est présentée comme une catégorie spécifique à l'Etat, alors que leur définition les rattache à la catégorie des provisions pour risques et charges si l'on se réfère à la définition qui en est donnée dans le PCG et le RNCE (« *passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de manière précise* »).

Le Conseil propose de modifier l'exposé des motifs et les dispositions normatives afin que ceux-ci précisent que c'est la nature spécifique de ces passifs et non leurs caractéristiques (montant fiable et échéance non connue) qui les distinguent des provisions pour risques et charges.

Présentation des modifications proposées en annexe 2 relative à la norme 12 « Les passifs non financiers »

Dans l'exposé des motifs, modification du premier alinéa du paragraphe I.3 « Les autres passifs ».

Dans les dispositions normatives, modification du 5^{ème} alinéa du paragraphe 1 « Champ d'application ».

Présentation des modifications dans l'annexe 5 relative au cadre conceptuel

Modification d'une définition « Autres passifs ».

2.2.3. Modifications de la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe »

2.2.3.1. Positionnement par rapport aux autres référentiels

Le Conseil propose, s'agissant du paragraphe relatif au positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels, de mentionner qu'il a été établi lors de l'approbation initiale du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Le Conseil propose par ailleurs de supprimer les références aux principes comptables généraux énoncés dans le cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'Etat, ces principes étant applicables par définition pour chacune des normes du référentiel.

Présentation des modifications dans l'annexe 3 relative à la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe »

Dans l'exposé des motifs :

Modification du titre et reformulation du paragraphe II « Positionnement de la norme par rapport aux autres référentiels lors de la première publication du Recueil en 2004 ».

2.2.3.2. Illustrations

Le Conseil propose de supprimer certains exemples figurant dans les illustrations qui n'apportent pas d'information relative au contexte juridique et relèvent de l'application des dispositions normatives.

Présentation des modifications dans l'annexe 1 relative à la norme 13 « Les engagements à mentionner hors bilan »

Dans les illustrations :

Suppression des 4^{ème}, 5^{ème} et 6^{ème} alinéas du paragraphe I « La dette garantie ».

Modification du 1^{er} alinéa du paragraphe III.3 « Autres passifs ».

Le Conseil propose de supprimer le paragraphe relatif à la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat, qui est un commentaire des dispositions prévues par la norme 12 renommée « Les passifs non financiers ».

Présentation des modifications dans l'annexe 1 relative à la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe »

Dans les illustrations :

Suppression du paragraphe III « La mise en jeu de la responsabilité de l'Etat ».

Le Conseil propose d'intégrer dans les dispositions normatives l'illustration relative aux autres engagements financiers, en raison de son caractère descriptif et non illustratif.

Présentation des modifications dans l'annexe 1 relative à la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe »

Dans les illustrations :

Suppression du paragraphe V.3 « Les autres engagements financiers » et ajout du texte correspondant dans le paragraphe 1.2 « Les catégories d'engagements », 15^{ème} alinéa.

3. Qualification du changement

3.1. Définition et comptabilisation des charges

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose de qualifier les modifications relatives à la révision des dispositions comptables sur les charges d'intervention 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.

3.2. 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. Date d'application

4.1. Définition et comptabilisation des charges

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

4.2. Modifications mineures

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les modifications mineures apportées à la norme 2 « Les charges », la norme 12 renommée « Les passifs non financiers » et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe », au cadre conceptuel et au glossaire soient d'application immédiate.

ANNEXES

Annexe 1 : Norme 2 « Les charges ».

Annexe 2 : Norme 12 renommée « Les passifs non financiers».

Annexe 3 : Norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe ».

Annexe 4 : Norme 1 « Les états financiers ».

Annexe 5 : Le cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat.

Annexe 6 : Glossaire.

Annexe 1 – Norme 2 « Les charges »

EXPOSE DES MOTIFS

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

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

I – CHAMP D'APPLICATION ~~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 comptables de l'Etat:

- les ~~« subventions pour charges de service public »~~ charges de fonctionnement indirect 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~~ charges de fonctionnement indirect

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

Les charges de fonctionnement indirect sont une spécificité comptable de l'Etat. ~~correspondant aux subventions pour charges de service public.~~

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

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

~~*Les « subventions pour charges de service public » sont des versements effectués pour financer les charges liées à leur fonctionnement. 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 une spécificité comptable de l'Etat.

Elles sont définies en substance comme des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'Etat et plus particulièrement, s'agissant des transferts, comme des versements effectués dans le cadre d'opérations de distributions d'aides ou de soutiens à différentes catégories de bénéficiaires. ~~Elles correspondent principalement aux transferts, sans contrepartie directe comptabilisée (par exemple les versements liés à des dispositifs sociaux ou économiques).~~

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

~~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 reversée aux collectivités

locales ou les ressources douanières revenant aux communautés européennes). Ces opérations pour le compte de tiers sont retracées dans le bilan de l'Etat. Elles sont sans impact sur le résultat, à l'exception des éventuels frais de perception de ces recettes.

I.2.2 - Périmètre des catégories de bénéficiaires des transferts

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

- pour les « ménages » et les « entreprises », la norme reprend les définitions fournies par la comptabilité nationale à la différence près qu'elle classe les entrepreneurs individuels dans le périmètre des entreprises. L'objectif est de circonscrire les ménages à des unités de consommation et les entreprises à des unités de production de biens et services, quelle que soit leur nature juridique ;
- pour les « collectivités territoriales », la norme ne distingue pas, comme en droit administratif, deux catégories de personnes morales de droit public autres que l'Etat: Cette catégorie de bénéficiaires est d'un périmètre différent de celui prévu par le droit public et intègre notamment les établissements intercommunaux ~~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.~~ Ainsi, le périmètre des « collectivités territoriales » inclut :
 - les collectivités territoriales au sens strict, à savoir les régions, les départements et les communes ainsi que les établissements publics de coopération ;
 - les établissements publics ayant une compétence territoriale (établissements publics locaux ~~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.~~

I.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 dans le cadre d'une politique publique déterminée dans le cadre de générant des transferts versés directement par les services de l'Etat comme dans le cadre de transferts indirects ou indirectement par l'intermédiaire d'organismes redistributeurs.~~

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

~~les « ménages » s'agissant des primes à l'emploi que l'ANPE reverse aux chômeurs concernés par le dispositif ;~~

~~les « entreprises » pour la part des aides à l'embauche versée à l'employeur.~~

I.3 – Le périmètre des charges financières de l'Etat

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

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

I.4 – ~~La notion~~ 'absence de charges exceptionnelles ~~ou de charges extraordinaires de~~ l'Etat

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

~~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 ordinaires⁸. 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~~

⁸ ~~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.~~

~~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'événement ou la transaction est réputé extraordinaire si dans un avenir prévisible, leur fréquence de réalisation est faible ;~~

~~le critère de contrôle ou d'influence de l'entité selon lequel tout événement ou transaction hors du champ de contrôle ou d'influence de l'entité est réputé extraordinaire. Pour l'IFAC, ne relèvent pas du champ de contrôle ou d'influence de l'entité, les cas pour lesquels les décisions ou les résolutions de l'entité n'influencent 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 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 – COMPTABILISATION

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

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

Les charges, dont les règles de comptabilisation et d'évaluation sont définies dans la présente norme, incluent les dotations aux amortissements et aux provisions et les dépréciations. Les règles de comptabilisation des amortissements et des dépréciations sont présentées dans les différentes normes traitant des actifs, la norme 5 « Les immobilisations incorporelles », la norme 6 « Les immobilisations corporelles », la norme 7 « Les immobilisations financières » et la norme 8 « Les stocks ». Les règles de comptabilisation des provisions pour risques et charges, qui sont les passifs liés aux dotations aux provisions, sont présentées dans la norme 12 « Les passifs non

financiers » ; cette dernière fait référence à la présente norme en ce qui concerne le fait générateur du rattachement des charges à l'exercice

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Capacité du bénéficiaire à faire valoir ses droits dans le futur

Lorsque l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire est réalisé à la clôture, il est considéré que ce bénéficiaire aura la capacité de faire valoir ces droits dans le futur⁹.

Disponibilité des crédits

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

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

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

~~Pour 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~~ ont été établies en conformité avec les principes du Plan comptable général, à l'exception des charges financières liées aux opérations sur instruments financiers à terme et aux opérations en devises.

~~Pour ces opérations, les règles de comptabilisation 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), les dispositions ont été établies sans qu'il n'existe pas de référentiels comptables connus applicables.

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

~~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~~

⁹ Ainsi, il est présumé qu'une personne physique restera en vie et qu'une personne morale restera en activité.

~~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 ET DEFINITIONS

1.1 CHAMP D'APPLICATION ~~DE LA NORME~~ GENERAL

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

Les charges de l'Etat correspondent soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, ~~définitive et sans contrepartie directe dans les comptes~~ nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers. Les charges, dont les règles de comptabilisation et d'évaluation sont définies dans la présente norme, incluent les dotations aux provisions. ~~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 ~~résultent~~ ~~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~~ comprennent notamment :

- ~~Aux~~ les ~~sommes versées en contrepartie~~ versements ayant pour cause l'achat de marchandises et d'approvisionnements, ~~achetés ou consommés~~, la réalisation de travaux et la consommation directe de services ~~consommés directement~~ par l'Etat au titre de son activité ordinaire ;
- ~~Aux~~ les 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 ainsi qu'à la monétisation du compte épargne-temps ;
 - les charges de sécurité sociale, de prévoyance et contributions directes que sont les cotisations patronales versées par l'Etat employeur aux organismes sociaux ainsi que la contribution à la Caisse nationale d'allocations familiales (CNAF) ;

- les prestations directes employeur, qui correspondent aux prestations sociales obligatoires versées directement par l'Etat à ses agents, celui-ci ne cotisant pas aux caisses de sécurité sociale ;
- les autres charges sociales, qui correspondent aux prestations sociales facultatives ;
- les autres charges de personnel ;
- ~~Aux~~ les versements ~~sans contrepartie directe~~ répondant à une obligation légale hors versements liés aux charges de personnel (impôts, taxes et versements assimilés) ;
- ~~les valeurs nettes comptables des éléments d'actifs cédés ;~~
- ~~Aux~~ les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé des créances recouvrées pour le compte de l'Etat initialement comptabilisées ;
- les amortissements et les dépréciations d'actifs et les valeurs nettes comptables des actifs cédés.

1.2.1.2 Les charges de fonctionnement indirect

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

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

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

1.2.2 Les charges d'intervention

1.2.2.1 Les charges d'intervention

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

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

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

~~Les charges d'intervention comprennent :~~

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

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

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

1.2.2.2 Les bénéficiaires de transferts

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

Il existe quatre catégories de bénéficiaires :

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

1.2.3 Les charges financières

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

Elles comprennent :

- les charges d'intérêts des dettes financières, des éléments constitutifs de la trésorerie, des instruments financiers à terme et des dettes diverses liées aux opérations de financement et de trésorerie ;
- les pertes de change liées aux dettes financières et aux instruments financiers à terme libellés en monnaie étrangère ;

- les charges nettes sur cessions d'équivalents de trésorerie correspondant aux moins-values supportées lors de la cession des équivalents de trésorerie concernés ;
- les autres charges financières liées aux opérations de financement et de trésorerie et aux immobilisations financières.

2. COMPTABILISATION

2.1 ~~LES~~ ~~REGLES~~ ~~GENERALES~~ DE COMPTABILISATION

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

2.2 APPLICATION PAR CATEGORIES DE CHARGES

2.2.1 Les charges de fonctionnement direct

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

- ~~Pour les biens, le service fait correspond à critère de rattachement des charges à l'exercice est~~ la livraison des fournitures ou des biens non immobilisés commandés ;
- ~~Pour les prestations de services, le service fait correspond à 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 rémunérations du personnel, le service fait correspond au service fourni par l'agent ;
- ~~Pour les contrats à long terme, le service fait les charges associées à ces contrats doivent être comptabilisées~~ s'apprécie en fonction du degré d'avancement de l'exécution des contrats à la date de clôture. Lorsqu'il est probable que le total des charges du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue doit être comptabilisée en charge.

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

2.2.2 Les charges de fonctionnement indirect

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

~~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 service fait correspond ~~à le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acte attributif (décision individuelle d'attribution, arrêté attributif)~~ à la réalisation ou au maintien, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire, dont la reconnaissance par l'Etat est formalisée par un acte attributif antérieur, postérieur ou concomitant à cette réalisation ou à ce maintien.

~~En 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.~~

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

2.2.4 Les charges financières

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

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

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

3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

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

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

ILLUSTRATIONS

~~I LE NIVEAU COMMUN DE LA NOMENCLATURE PAR NATURE~~

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

~~Par exemple :~~

~~les charges de personnel ne sont pas égales au titre II « dépenses de personnel », dans la mesure où les impôts, taxes et versements assimilés sur rémunération relèvent du titre II pour le volet budgétaire mais correspondent, pour le volet comptable, aux prestations externes et autres charges de gestion ordinaire ;~~

~~les achats, les prestations externes et autres charges de gestion ordinaire et les subventions pour charges de service public n'équivalent pas aux dépenses de fonctionnement figurant au titre III, qui n'englobe qu'une partie des impôts, taxes et versements assimilés (cf. point précédent). En outre, les charges calculées n'ont pas d'impact budgétaire ;~~

~~le titre I « dotations des pouvoirs publics » n'apparaît pas dans le niveau commun de la nomenclature par nature. Ces dépenses seront, en effet, suivies budgétairement par destination puis ventilées par nature de charges.~~

EXEMPLES DE COMPTES DE CHARGES
CATEGORIES DE DEPENSES BUDGETAIRES

ACHATS	TITRE III – DEPENSES DE FONCTIONNEMENT
Achats stockés : matières premières et fournitures	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Achats de matériel et de petits équipements stockés	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Variations de stocks	
Achats d'études et prestations de service	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Achats non stockés de matières et fournitures	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Achats de matériels et de petits équipements non stockés	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats	
PRESTATIONS EXTERNES ET AUTRES CHARGES DE GESTION ORDINAIRE	TITRE II – DEPENSES DE PERSONNEL TITRE III – DEPENSES DE FONCTIONNEMENT
Services extérieurs	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Impôts, taxes et versements assimilés	
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	Cotisations et contributions diverses (titre II)
Autres impôts, taxes et versements assimilés	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Intérêts moratoires et condamnations	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Valeur comptable des éléments d'actifs cédés	

SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC	TITRE III – DEPENSES DE FONCTIONNEMENT
CHARGES DE FONCTIONNEMENT INDIRECT	Subventions pour charges de service public
CHARGES DE PERSONNEL	TITRE II – DEPENSES DE PERSONNEL
Rémunérations du personnel	Rémunérations d'activité
Charges de sécurité sociale, de prévoyance et contrib ^o directes	Cotisations et contributions diverses
Prestations directes d'employeur	Prestations sociales et allocations diverses
Autres charges sociales	Prestations sociales et allocations diverses
Autres charges de personnel	Prestations sociales et allocations diverses
CHARGES D'INTERVENTION	TITRE VI – DEPENSES D'INTERVENTION
Transferts aux ménages	Transferts aux ménages
Transferts aux entreprises	Transferts aux entreprises
Transferts aux collectivités territoriales	Transferts aux collectivités territoriales
Transferts aux autres collectivités	Transferts aux autres collectivités
Charges résultant de la mise en jeu de garanties	Appels en garantie
CHARGES FINANCIERES	TITRE IV – CHARGES DE LA DETTE DE L'ETAT
Charges d'intérêts	Intérêt de la dette financière négociable Intérêt de la dette financière non négociable
Pertes sur créances rattachées à des participations	
Charges sur instruments financiers à terme	Charges financières diverses
Pertes de change	Charges financières diverses
Charges nettes sur cession d'équivalents de trésorerie	
Autres charges financières	Charges financières diverses
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX PROVISIONS ET AUX DEPRECIATIONS	

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

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

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

<i>Pensions militaires d'invalidité et victimes de guerre</i> <i>Retraite du combattant</i>	<i>Réalisation de l'événement ouvrant droit à bénéfice d'une pension d'invalidité</i> <i>Réalisation de l'événement ouvrant droit à bénéfice d'une retraite du combattant</i>	<i>Constatation du droit à pension d'invalidité (existence du droit à pension à l'échéance)</i> <i>Constatation du droit à retraite du combattant</i>
CHARGES DE FONCTIONNEMENT INDIRECT		
<i>Subventions pour charges de service public</i>	<i>Réalisation de l'événement ouvrant droit au bénéfice d'une subvention pour charge de service public</i>	<i>Acte attributif</i> <i>(arrêté attributif, décision individuelle d'attribution)</i>
CHARGES D'INTERVENTION		
<i>Transferts</i>	<i>Réalisation de l'événement ouvrant droit au bénéfice d'un transfert</i>	<i>Acte attributif</i> <i>(arrêté attributif, décision individuelle d'attribution)</i>
<i>Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat</i>	<i>Réalisation de l'événement ouvrant droit au versement résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat</i>	<i>Décision de versement de garantie</i>

III- TABLEAU RECAPITULATIF

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

Charges d'intervention ou transferts aux collectivités territoriales	Opérations pour le compte de tiers
Dotations de fonctionnement Dotation Globale de Fonctionnement (DGF)⁴⁰ Dotation spéciale pour le logement des instituteurs (DSI) Fonds National de Péréquation de la taxe professionnelle (FNPTP)⁴¹ Dotation élu local Reversement de la TIPP à la Corse Subventions de fonctionnement diverses Dotations d'équipement Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA) Dotation Globale d'Équipement (DGE) Subventions d'équipement ou d'investissement diverses Dotations liées aux transferts de compétence Dotation générale de décentralisation (fct) Dotation régionale d'équipement scolaire (équipmt) Dotation départementale d'équipement des collèges (équipmt) Compensations des allègements de fiscalité locale (fct) Dotation de compensation de la taxe professionnelle (DCTP) Compensation des exonérations relatives à la fiscalité locale Compensation de la suppression de la part des salaires dans les bases de la taxe professionnelle⁴² Décisions d'apurement des créances portant sur les impôts directs locaux (dégrèvements législatifs) Contrepartie de l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties	Prélèvement au titre des amendes forfaitaires de la circulation

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

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

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

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

~~– les versements effectués sur procédure d'instruction ;~~

~~– les versements effectués sur procédure de « dotation ».~~

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

⁴⁰ Conformément à la réforme d'architecture des dotations de l'État aux collectivités locales, la DGF intègre la compensation de la suppression de la part salaires de la taxe professionnelle, les dotations de compensations de réformes de fiscalité régionale, 95% de la DGD (hors concours particuliers), la dotation de péréquation du fonds national de péréquation et les compensations des baisses de DCTP précédemment prise en charge par le FNPTP.

⁴¹ Concerne uniquement la compensation des pertes de bases de taxe professionnelle et de redevances des mines.

⁴² Seulement pour la part revenant aux fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle.

~~Ces versements sur procédure d'instruction sont attribués à des bénéficiaires publics ou privés pour financer des actions ou des projets déterminés. Ils sont alloués sur la base d'une instruction de dossier par une autorité administrative compétente. Les éléments constitutifs de la demande sont définis par des textes qui les instituent. Ils sont versés directement au bénéficiaire final par les services administratifs de l'État. Ces transferts sur procédure d'instruction correspondent aux transferts directs versés aux ménages et aux entreprises mais également aux autres collectivités.~~

~~Ces transferts directs peuvent être décomposés en deux catégories :~~

~~les « aides sur critères » d'éligibilité dont les mécanismes d'attribution répondent à la satisfaction de conditions prédéfinies et constitutives de la demande (cas des bourses aux étudiants et de toutes les aides liées à des dispositifs sociaux ou économiques). A la réalisation de ces critères, l'acte attributif est pris par l'autorité administrative compétente pour engager l'État ;~~

~~les « aides sur avis » dont le mode d'attribution est fonction de la décision en commission ad hoc qui revêt :~~

~~▪ soit un caractère conditionnel (existence d'une convention ou d'un contrat) : elle s'apparente alors aux « aides sur critères » dès lors que des pièces justificatives (énumérées par la convention ou le contrat) sont produites à un service vérificateur. Un arrêté attributif est ensuite pris par l'autorité administrative compétente pour engager l'Etat (cas des aides individuelles aux entreprises versées par les DRIRE) ;~~

~~▪ soit un caractère purement discrétionnaire (absence de convention ou de contrat). La décision prise par l'autorité administrative compétente pour engager l'Etat vaut acte attributif.~~

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

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

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

~~En pratique, ces versements correspondent :~~

~~aux dotations attribuées en application d'un règlement international : il s'agit de transferts aux autres collectivités que sont les contributions obligatoires de l'Etat en direction des instances internationales ;~~

~~aux dotations accordées pour des programmes ou actions encadrés par un dispositif réglementaire national ou international. Il s'agit :~~

~~▪ des transferts indirects au profit des ménages, des entreprises ou des autres collectivités, versés à des entités intermédiaires, le plus souvent des opérateurs des politiques de l'Etat, pour le financement des dispositifs entrant dans le périmètre d'intervention de l'Etat ;~~

~~▪ des transferts aux collectivités territoriales ;~~

~~ainsi que des subventions pour charges de service public versées à des opérateurs des politiques de l'Etat pour la couverture des charges de fonctionnement engagées au titre des politiques directes qui leur sont confiées.~~



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

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

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

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

~~— il existe une obligation prévue par un texte à la date de clôture de l'exercice ;~~

~~— la sortie de ressources est rendue probable par la réalisation des conditions ;~~

~~— l'estimation est suffisamment fiable (barème ou convention).~~



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

~~— les versements effectués sur procédure d'instruction : Type 1 ;~~

~~— les versements effectués sur procédure de dotation : Type 2.~~

Note : les logigrammes sont également supprimés.

Annexe 2 – Norme 12 renommée « Les passifs non financiers »

~~« Provisions pour risques et charges, dettes non financières et autres passifs »~~ **« Les passifs non financiers »**

EXPOSE DES MOTIFS

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

~~I – LE CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME~~

I.1 - Les dettes non financières

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

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

Les dettes non financières comprennent :

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

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

I.2 – Les provisions pour risques et charges

~~*En matière de provisions pour risques et charges, les principes généraux de la comptabilité d'entreprise sont transposables à l'Etat. Ainsi, à la clôture de l'exercice, afin de s'assurer que le montant intégral des passifs de l'Etat au titre d'un exercice figure au bilan, il convient de procéder à la constatation de provisions pour risques et charges, dès lors qu'il existe :*~~

~~*une obligation de l'Etat vis à vis de tiers. Cette obligation est soit juridique (contractuelle, légale ou réglementaire) soit reconnue par l'Etat (résultant d'une politique affichée ou d'une déclaration autorisée suffisamment explicite) ;*~~

~~une sortie certaine, ou probable, de ressources, sans contrepartie attendue pour l'Etat,~~

~~une évaluation fiable du montant de l'obligation.~~

~~Par conséquent, les provisions pour charges concernent, notamment, les provisions pour charges de fonctionnement telles que les charges courantes, non liées à une vente, ou les opérations de restructuration de l'Etat tels que l'amélioration des services rendus aux usagers, la mise en conformité avec une décision réglementaire (nouvelles normes d'environnement, de sécurité, etc.), les réorganisations administratives. Les provisions pour risques visent, principalement, les engagements consentis par l'Etat dans différents domaines économiques, y compris ceux en matière de risques financiers importants (l'Etat accorde sa garantie à des entreprises, à des organismes bancaires nationaux ou internationaux pour les emprunts émis ou les activités exercées au titre de missions d'intérêt général ou de service public) ainsi que les litiges liés à l'activité de l'Etat (employeur, recouvrement de l'impôt, acteur économique) ou à sa qualité de dernier assureur.~~

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

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

~~Enfin, le critère de distinction entre les charges à payer et les provisions pour risques et charges portent sur le degré de « moindre certitude » du montant ou de l'échéance de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.~~

~~I.2 – Les dettes non financières~~

~~Les dettes non financières se définissent par opposition aux provisions pour risques et charges, qui sont des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. Elles correspondent à des passifs certains dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.~~

~~Elles comprennent :~~

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

I.3 – Les autres passifs

Les autres passifs sont, par définition nature, une catégorie spécifique à l'Etat dans la mesure où ils ne répondent ni à la définition d'une dette non financière ni à celle d'une provision pour risques et charges. Les autres passifs sont représentant des passifs certains dont l'échéance, contrairement au montant, n'est pas fixée de façon précise.

Ils comprennent :

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

~~II - LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS~~ **POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS LORS DE LA PREMIERE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ETAT EN 2004**

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

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

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

~~H.1 - Les provisions pour risques et charges~~

~~Les dispositions normatives relatives aux provisions pour risques et charges de l'Etat sont conformes aux principes généraux de constitution et d'évaluation des provisions pour risques et charges tels que prévus par le règlement du CRC n°2000-06 du 7 décembre 2000 sur les passifs.~~

~~H.2 - Les dettes non financières~~

~~Les dispositions normatives relatives aux dettes non financières de l'Etat sont conformes aux principes généraux du Plan comptable général.~~

~~H.3 - Les autres passifs~~

~~Les dispositions normatives relatives aux autres passifs sont conformes aux principes généraux de constitution et d'évaluation des passifs tels que prévus par le règlement du CRC n°2000-06 du 7 décembre 2000 sur les passifs.~~

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION ET DEFINITIONS

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

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

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

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

~~aux dettes non financières, qui correspondent à des passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise ;~~

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

~~En revanche, la norme ne s'applique pas aux provisions sur les instruments financiers ainsi qu'à la provision pour risque global des participations de l'Etat évaluées par équivalence.~~

~~1.1 PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES~~

~~Les provisions pour charges correspondent :~~

- ~~aux charges de fonctionnement ;~~
- ~~aux charges d'intervention ;~~
- ~~aux immobilisations corporelles ;~~
- ~~aux opérations de restructuration.~~

~~Les provisions pour risques correspondent :~~

- ~~aux engagements donnés ;~~
- ~~aux litiges ;~~
- ~~aux pertes de change.~~

1.2 LES DETTES NON FINANCIERES

~~Les dettes non financières se composent :~~

- ~~des dettes de fonctionnement qui sont la contrepartie de la charge de fonctionnement à laquelle la dette non financière est associée ;~~
- ~~des dettes d'intervention qui sont la contrepartie de la charge d'intervention à laquelle la dette non financière est associée ;~~
- ~~des autres dettes non financières.~~

1.3 LES AUTRES PASSIFS

~~Les autres passifs se composent notamment :~~

- ~~des bons du Trésor émis au profit des organismes internationaux qui représentent la contrepartie d'une fraction de la quote part française au capital ou aux ressources de ces organismes ;~~
- ~~de la contrepartie des monnaies métalliques en circulation qui représente le montant que l'Etat serait tenu de rembourser au public si celui-ci voulait se défaire des monnaies qu'il détient.~~

2. COMPTABILISATION

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

- il existe une obligation de l'Etat vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur ;
- il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire à l'extinction de l'obligation vis-à-vis du tiers. ~~La probabilité de sortie de ressources s'apprécie à la date d'arrêté des comptes ;~~
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable. ~~Le montant s'apprécie à la date d'arrêté des comptes.~~

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

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

2.1 COMPTABILISATION DES DETTES NON FINANCIERES ET DES AUTRES PASSIFS

Des passifs non financiers correspondant à des dettes non financières et aux autres passifs sont comptabilisés, dans le cadre des trois conditions cumulatives énumérées *supra*, lorsque l'Etat a une obligation à l'égard d'un tiers et qu'il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Les produits constatés d'avance, qui sont une catégorie des dettes non financières, sont comptabilisés lorsque des revenus ont été perçus ou comptabilisés en produits par

l'Etat à la date de clôture, au titre de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer après la date de clôture. Ils constituent une obligation de l'Etat envers le tiers bénéficiaire de la prestation à réaliser ou de la marchandise à livrer.

2.1.2 COMPTABILISATION DES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

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

~~Une provision pour risques et charges doit être comptabilisée lorsque les trois conditions suivantes sont remplies :~~

~~il existe une obligation de l'Etat vis-à-vis de tiers se rapportant à l'exercice en cours ou à un exercice antérieur. Cette obligation est soit juridique (contractuelle, légale ou réglementaire) soit reconnue par l'Etat (résultant d'une politique affichée ou d'une déclaration autorisée suffisamment explicite). L'existence de l'obligation s'apprécie à la date de clôture de l'exercice. ;~~

~~il est certain, ou probable, qu'une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue sera nécessaire pour éteindre l'obligation de l'Etat envers le tiers. La probabilité de sortie de ressources s'apprécie à la date d'arrêté des comptes ;~~

~~le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable. Le montant s'apprécie à la date d'arrêté des comptes.~~

~~Dans le cas d'événements exceptionnels, importants et significatifs, qui ne se réfèrent pas à des exemples passés, une provision pour risques et charges doit être comptabilisée si ces cas peuvent donner lieu à une sortie probable de ressources évaluée de manière fiable.~~

~~Une fois constatée, une provision pour risques et charges ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.~~

2.2 COMPTABILISATION DES DETTES NON FINANCIERES ET DES AUTRES PASSIFS

~~Les autres passifs sont comptabilisés lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers et qu'il est certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au profit de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.~~

3. EVALUATION

3.1 ÉVALUATION DES DETTES NON FINANCIERES ET DES AUTRES PASSIFS

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

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

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

3.1.2 ÉVALUATION DES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

3.1.2.1 ~~Évaluation initiale~~ Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Principe d'évaluation

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

Modalités d'évaluation

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

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

Le montant estimé doit tenir compte de deux paramètres :

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

3.1.2.2 ~~Évaluation postérieure~~ Évaluation à la date de clôture

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

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

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

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

~~3.2 ÉVALUATION DES DETTES NON FINANCIÈRES ET DES AUTRES PASSIFS~~

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

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

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1 INFORMATIONS GÉNÉRALES SUR LES DETTES NON FINANCIÈRES

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

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

4.2 INFORMATIONS SUR LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

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

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

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

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

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

4.2 INFORMATIONS PARTICULIÈRES

Les cas dans lesquels il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises ~~au paragraphe 4.1~~ ou dans lesquels il n'est pas possible de réaliser une évaluation fiable du montant de l'obligation doivent être mentionnés dans l'annexe.

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

Annexe 3 – Norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe »

EXPOSE DES MOTIFS

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

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

I – PARTICULARITE DE LA NORME

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

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

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

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

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

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

Néanmoins, dans le respect du principe d'image fidèle repris par l'article 27 de la Loi organique, l'ensemble des engagements de l'Etat doit être mentionné dans l'annexe. Cette obligation est confirmée par l'article 54 qui rappelle l'obligation pour l'Etat de produire dans le compte général de l'Etat une évaluation des engagements hors bilan.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

fournissant la meilleure information dans ce cas et de prévoir alors l'inscription de l'engagement en passif.

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

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

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

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

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

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

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

En application de l'article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme a été établie conformément aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'Etat. Cette norme s'inspire Elle a été inspirée des référentiels comptables suivants :

- le règlement du Comité de la réglementation comptable (CRC) n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatifs aux passifs, ~~modifiant en profondeur les conditions de constitution des provisions pour risques et charges~~ ;
- la recommandation 2003 R 01 du CNC et la norme IAS n°19 relative aux « avantages du personnel » ;
- les recommandations de la COB proposant des modèles d'informations à porter en annexe au titre des engagements passés par les entreprises du secteur privé ;
- la pratique bancaire au travers des modèles de restitutions proposés par le plan comptable des établissements de crédits ;
- le droit comparé.

~~Par ailleurs, l'appréciation de la probabilité de réalisation du risque ou des conditions de mise en jeu des garanties données par les engagements relevant du champ d'application de cette norme doit se faire en conformité avec les principes comptables généraux.~~

~~Ainsi :~~

~~toute inscription en annexe du bilan de l'Etat doit satisfaire au principe « de bonne information » (IAS n°1) qui impose des critères de sincérité et d'objectivité dans la délivrance des informations portées en annexe du bilan ;~~

~~toute inscription en annexe du bilan doit également satisfaire au principe « d'importance relative » selon lequel, est significative, toute information dont la non publication serait susceptible de modifier le jugement des utilisateurs sur la situation patrimoniale et financière de l'entité (article 120-2 du PCC).~~

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1 DELIMITATION DU PERIMETRE

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

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

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

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

1.2 LES CATEGORIES D'ENGAGEMENTS

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

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

- la deuxième catégorie concerne les engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'Etat. Il s'agit d'obligations potentielles de l'Etat correspondant à des transferts pour lesquels l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire n'est pas réalisé à la date de clôture ou doit être maintenu sur des périodes postérieures à l'exercice clos ;
- la ~~deuxième~~ troisième catégorie concerne les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat faisant l'objet de litiges avérés et les engagements résultant des obligations reconnues par l'Etat, pour lesquels les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ne sont pas vérifiées ;
- la dernière catégorie, plus spécifique, couvre les engagements de retraite de l'Etat. L'engagement correspond aux droits à pensions futures des actifs et des inactifs calculés sur la totalité de la période d'activité accomplie à la date de clôture des comptes.

2. MODALITES D'INSCRIPTION DANS L'ANNEXE

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

Leur évaluation n'est pas toujours possible.

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

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

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

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

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

3. EVALUATION

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

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

ILLUSTRATIONS

I - LA DETTE GARANTIE

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

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

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

~~*Exemple : certains organismes (par exemple l'Agence Française de Développement) ont bénéficié, par la loi, d'une garantie de l'Etat lors de recours à l'emprunt (bancaire par exemple). Cette garantie leur a permis d'obtenir des conditions bancaires. Par l'effet de la garantie accordée, l'Etat s'engage à régler aux banques les montants restant dus en cas de défaillance de l'organisme emprunteur (ici, l'Agence Française de Développement).*~~

~~*La dette gérée par l'Etat concerne la gestion de la dette de l'ancien budget annexe des postes et télécommunications supprimé par la loi 90-568 du 2 juillet 1990.*~~

~~*Ces garanties sont suivies en comptabilité en classe 8. Les comptes sont ouverts par catégorie d'emprunteurs et subdivisés par organismes ou collectivités. Ils fonctionnent selon les règles de la comptabilité en partie double.*~~

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

II.1 - Mécanismes d'assurance

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

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

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

Il s'agit pour l'Etat de garantir chaque année l'équilibre de trésorerie de la COFACE qui a pour mission d'offrir des garanties au nom de l'Etat (pour les risques non

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

II.2 - Garanties de protection des épargnants

Les fonds d'épargne

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

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

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

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

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

L'épargne-logement

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

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

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

~~**III - LA MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITE DE L'ETAT**~~

~~*L'Etat, au titre de ses activités (employeur, propriétaire, exploitant,...), peut voir sa responsabilité mise en jeu dans le cadre d'une procédure judiciaire et doit analyser le risque de condamnation et la sortie de ressources correspondante.*~~

~~*A la clôture de l'exercice, en fonction du niveau d'avancement de la procédure de mise en jeu de la responsabilité de l'Etat et de la connaissance des éléments*~~

~~constitutifs d'un passif, il convient de comptabiliser une provision pour risques le cas échéant et d'apporter un commentaire en annexe du bilan.~~

III~~V~~ - LES GARANTIES DE PASSIF

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

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

~~En général, l'acheteur et les personnes qui le conseillent ne peuvent légitimement avoir examiné en détail l'intégralité des éléments de la société acquise. Aussi, l'acheteur demande au vendeur de faire un ensemble de déclarations, constitutives d'engagements. Si, après la cession une déclaration s'avère inexacte et entraîne un préjudice financier ou commercial pour l'acheteur, ce dernier peut demander des paiements indemnitaires par le jeu de la garantie de passif. Celle-ci couvre donc l'acheteur contre des événements dont le fait générateur est antérieur à la cession. Il convient de noter par ailleurs que le terme de garantie de "passif" ne se limite pas aux éléments de "passif" du bilan. On peut également actionner une garantie de passif pour une insuffisance d'actifs ou pour des actifs qui s'avèrent en moins bon état ou d'une valeur moindre que jugée lors de la vente (pare immobilier mal évalué, stocks obsolètes...).~~

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

III~~V~~.2 - Garanties accordées à des structures spécifiques

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

III~~V~~.3 - Autres passifs

Ce sont des garanties particulières quant à leur objet ou leur bénéficiaire : liquidation amiable de société ~~par exemple pour les sociétés de développement Centrest, Lordex ou Picardex~~ ; ou opérations de recapitalisation ~~par exemple pour société Compagnie BTP~~.

IV - LES ENGAGEMENTS FINANCIERS DE L'ETAT

IV.1 - Les contrats de cofinancement

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

IV.2 – Les instruments financiers

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

~~**IV.3 – Les autres engagements financiers**~~

~~*Il s'agit notamment des engagements budgétaires (utilisation des autorisations d'engagement prévues par la loi de finances) relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu (par exemple une commande n'ayant pas donné lieu à livraison).*~~

Annexe 4 - Norme 1 « Les états financiers »

NORME N°1 – LES ETATS FINANCIERS

EXPOSE DES MOTIFS

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

I – LA LOGIQUE D'ELABORATION DES ETATS FINANCIERS

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

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

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

Le tableau de la situation nette comprend :

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

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

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

I.2 - Le compte de résultat de l'État : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice

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

- *le tableau des charges nettes de l'exercice réparties par nature, qui présente le montant total des charges nettes non couvert par les produits d'activité correspondants de l'exercice ;*
- *le tableau des produits régaliens nets détaillés par catégorie (produits fiscaux et autres produits régaliens), qui présente les produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'État sans contrepartie directe équivalente pour les tiers. Les produits figurant dans ce tableau sont les produits régaliens nets des obligations de l'État en matière fiscale ainsi que des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé des créances sur les redevables initialement comptabilisées (dégrèvements et autres annulations suite à erreur) ; les ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu*

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

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

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

I.3 – Le tableau des flux de trésorerie

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

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

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

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

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

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

I.4 - L'annexe

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

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

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

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

II - LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

La norme s'est inspirée des référentiels comptables suivants :

- *pour le tableau de la situation nette et le tableau des flux de trésorerie, la norme tient compte des modèles du Plan comptable général (Règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable annexé à l'arrêté du 22 juin 1999, mis à jour par le règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000 du Comité de la réglementation comptable), des normes comptables internationales de l'IASB¹³ (IAS 1 et IAS 7) et du Comité Secteur Public de l'IFAC¹⁴ (IPSAS 1 et IPSAS 2) ainsi que de l'arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement n°99-02 du Comité de réglementation comptable du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques ;*
- *pour le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, la norme s'est inspirée de modèles d'états financiers étrangers qui ne sont proposés par aucun des référentiels comptables existants précédemment cités.*

¹³ International Accounting Standards Board

¹⁴ International Federation of Accountants: fédération internationale des experts-comptables.

NORME N°1 – LES ETATS FINANCIERS

DISPOSITIONS NORMATIVES

Les états financiers comprennent :

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

Les états financiers permettent une comparaison sur trois années.

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

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

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

1. LE TABLEAU DE LA SITUATION NETTE

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

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

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

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

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

3. LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

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

4. L'ANNEXE

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

4.1 LES PRINCIPES D'ETABLISSEMENT DE L'ANNEXE

Les informations fournies dans l'annexe doivent :

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

4.2 LE CONTENU DE L'ANNEXE

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

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

des besoins de financement. Le mode de calcul, les hypothèses et le périmètre retenu sont présentés à l'appui de l'évaluation. Tout changement de méthode fera l'objet d'une information. Une note expliquant les variations de montants est également fournie.

- le montant total des ressources propres de l'Union européenne impactant le résultat patrimonial.

- un tableau indiquant les variations, en base, des déficits fiscaux reportables en avant ainsi qu'un tableau indiquant, en impôt, la variation des crédits d'impôts reportables et non restituables. Une estimation en impôt de la consommation probable de ces déficits fiscaux en avant et de ces crédits d'impôts reportables et non restituables doit être produite.

NORME N°1 – LES ETATS FINANCIERS

ILLUSTRATIONS

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

I - IMMOBILISATIONS CORPORELLES

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

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

Commentaires :

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

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

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

II - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

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

III - DETTE

Tableau des variations des emprunts

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

Ventilation des augmentations

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

Dont charges résultant de l'indexation des obligations indexées

Ventilations des diminutions

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

Tableau des variations du poste Primes et Décotes

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

Tableau des échéances

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

IV - PERSONNEL

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

Annexe 5 – Le cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat

(...)

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

(...)

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~~ nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers ~~sans contrepartie attendue de celui-ci après la date de clôture.~~

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

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

Situation nette

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

Comptes de régularisation

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

Charges

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

Produits

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

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

III.4 - Les règles de comptabilisation

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

~~Le fait générateur détermine la comptabilisation dans les états financiers, il est donc le critère de rattachement à l'exercice. Il peut être différent du fait générateur de la prise en compte dans le système comptable de l'entité, ce dernier dépendant de l'organisation propre à l'entité. Cette organisation n'est pas régie par les présentes dispositions, elle doit toutefois permettre de rattacher les événements aux exercices conformément à ces dispositions.~~

~~Le principe général définissant le rattachement à l'exercice est la naissance d'un droit ou d'une obligation ou la modification de leur nature ou de leur valeur au cours de cet exercice. Ces différents éléments sont traduits dans les différentes catégories d'actifs, de passifs, de charges et de produits et comptabilisés dans les états financiers de~~

~~l'exercice au cours duquel le contrôle sur les avantages économiques futurs est acquis, les obligations sont nées, et les risques sont avérés.~~

Les Règles de comptabilisation des actifs

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

Le droit de propriété est cependant insuffisant pour établir le contrôle. Ainsi, les biens dont l'Etat est propriétaire mais dont il a transféré le contrôle effectif à des entités distinctes, ne sont pas comptabilisés dans ses états financiers. De manière symétrique, les biens utilisés de manière durable par l'Etat, sans que ce dernier en soit le propriétaire, sont inscrits dans ses états financiers dès lors qu'il en a le contrôle. Le contrôle s'apprécie alors en fonction des conditions d'utilisation du bien : pouvoir de décision sur l'utilisation, responsabilités, charges et risques liés à ce pouvoir.

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

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

Les Règles de comptabilisation des passifs

~~Les passifs sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les obligations correspondantes sont nées. Ces obligations peuvent être d'origine réglementaire ou contractuelle.~~

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

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

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

Les passifs comprennent les passifs non financiers et les passifs financiers. Les passifs non financiers sont composés des dettes non financières, des provisions pour risques et

charges et des autres passifs. Les passifs financiers sont composés des dettes financières et des instruments financiers à terme.

Les Règles de comptabilisation des produits

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

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

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

- soit il existe une contrepartie identifiée, généralement dans un contrat, pour celui qui verse le revenu ; il s'agit alors d'un revenu tiré de la mise à disposition d'un actif. Dans ce cas, si le dispositif a pour effet d'assurer de manière certaine ou probable des revenus futurs à l'Etat, un actif incorporel doit être comptabilisé ;
- soit il est impossible d'établir une telle contrepartie sous forme de biens, de services ou de droit d'utilisation d'un actif ; il s'agit alors d'une taxe ou d'un prélèvement assimilé qui est comptabilisé comme un produit régalien.

Les Règles de comptabilisation des charges

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

~~Pour les charges telles que les rémunérations versées ou les acquisitions de services, le fait générateur correspond à la règle du critère de rattachement à l'exercice est de manière générale le service fait. Pour les achats de biens, la livraison détermine la comptabilisation, et les écritures d'inventaire concernant les stocks permettent de distinguer et de comptabiliser les achats consommés et les achats stockés conformément à leur nature. Les charges correspondant à des dépenses de transfert (subventions, prestations sociales) sont rattachées à l'exercice au cours duquel le droit des bénéficiaires à les recevoir a été établi.~~

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

III.5 - Les règles d'évaluation

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

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

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

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

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

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

La détermination d'un plan d'amortissement suppose en général la possibilité de mesurer les avantages économiques futurs ou à défaut, dans le cas d'actifs détenus par des entités du secteur public, le volume des services attendus de l'utilisation du bien. En effet, « le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable »¹⁵. Dans le cas général, les avantages économiques futurs et, par assimilation, le potentiel de services attendus, sont égaux au coût d'acquisition, au moment de l'entrée de l'actif dans le patrimoine.

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

Cas particulier de certaines immobilisations corporelles et financières

Le parc immobilier et les infrastructures

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

¹⁵ Règlement n°2002-10 du CRC du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs

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

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

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

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

Les participations

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

Mais l'Etat « possède » aussi de très nombreux organismes ou entreprises non constitués sous la forme de société. Le droit de propriété résulte alors du statut de ces entités et relève du droit public. La détention de ces entités représente des actifs qui doivent figurer dans la détermination de la situation nette. Comme dans le cas du parc immobilier, le coût d'acquisition de certaines d'entre elles est inconnu ou non significatif en raison notamment de l'imprécision entourant parfois le régime juridique des biens utilisés par ces entités. Cette absence de définition claire et surtout complète des relations entre l'Etat et nombre de ses « filiales » a évidemment des conséquences comptables, y compris dans les comptes desdites 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 équivalence¹⁶. L'application de cette méthode exige quelques adaptations pour tenir compte de certaines spécificités.

¹⁶ 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 6 – Glossaire

(...)

Autres passifs

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

(...)

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 nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

(...)

Charges à payer

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

(...)

Charges de fonctionnement

Charges issues de l'activité ordinaire de l'Etat. Elles comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect (subventions pour charges de service public).

Charges de fonctionnement indirect

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

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

Charges de personnel de l'Etat

Ensemble des rémunérations en monnaie et parfois en nature, ~~en contrepartie du travail fourni,~~ ainsi que des charges liées à ces rémunérations.

Charges d'intervention de l'Etat

~~Versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'Etat. Elles correspondent aux transferts et aux charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat.~~

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

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

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

(...)

Passif

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

Passif éventuel

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

(...)

Produits constatés d'avance

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

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

(...)

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