



**Avis n° 2015-05**  
**du 8 avril 2015**  
**relatif au Recueil des normes comptables**  
**pour les établissements publics**

## **1. Contexte**

Selon le deuxième alinéa de l'article 47-2 de la Constitution, « *Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ».

Par ailleurs, le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, et notamment les articles 56 et 57, fait référence à la comptabilité générale. Selon le dernier alinéa de l'article 56, et suivant en cela les orientations déjà fixées pour l'Etat par la loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001, « *Les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales mentionnées à l'article 1<sup>er</sup> ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales. Ces règles sont fixées selon des normes établies dans les conditions prévues à l'article 136 de la loi du 28 décembre 2001 visée ci-dessus* ».

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose un ensemble de normes comptables rassemblé dans un Recueil permettant aux entités concernées de répondre à cette obligation.

Ce Recueil se compose :

- > *d'une introduction,*
- > *de normes comptables,* présentées selon la structure suivante :
  - un *exposé des motifs*, qui éclaire les dispositions normatives, expose les éventuelles spécificités dans le domaine considéré, explique les choix opérés et positionne la norme par rapport aux autres référentiels comptables existants ;
  - les *dispositions normatives* elles-mêmes, généralement divisées en quatre parties :
    1. Champ d'application et définitions
    2. Critères de comptabilisation
    3. Evaluation lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture
    4. Informations à fournir dans l'annexe
- > *d'un glossaire.*

Du point de vue du statut des documents rassemblés dans ce Recueil, l'introduction du Recueil, l'exposé des motifs des normes ainsi que les illustrations des normes ne revêtent pas un caractère normatif.

## **2. Champ d'application**

### **2.1 Entités**

Le Conseil propose que le Recueil s'applique aux entités visées à l'article 1<sup>er</sup>, alinéas 4 à 6, du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, à l'exclusion des établissements publics à caractère administratif qui appliquent le Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS).

Cette exclusion permet de maintenir un corpus comptable homogène pour l'ensemble des organismes de sécurité sociale (caisses nationales et caisses locales notamment). En effet, les comptes combinés par branches sont élaborés à partir des comptes individuels établis selon les dispositions de ce Plan comptable unique.

Par commodité, les entités entrant dans le champ d'application du Recueil sont qualifiées « d'organismes ».

## 2.2 Comptes

Le Conseil propose que les dispositions de comptabilité générale du Recueil s'appliquent aux comptes individuels des organismes entrant dans son champ d'application. La comptabilité budgétaire en tant que telle n'entre pas dans le champ d'application du Recueil.

Les organismes devant établir des comptes consolidés en vertu des dispositions législatives<sup>1</sup> appliquent les dispositions de l'instruction n° 08\_017\_M9 du 3 avril 2008 intitulée « Les comptes consolidés dans les établissements publics nationaux ».

## 3. Activités assujetties à l'impôt sur les sociétés

Ce Recueil comporte essentiellement des dispositions comptables pour les organismes, et n'a pas vocation à traiter des questions fiscales.

Néanmoins, dans la mesure où certains organismes ont des activités soumises à l'impôt sur les sociétés, les options comptables à caractère fiscal offertes aux entreprises et figurant dans le Plan comptable général ont été maintenues afin de ne pas pénaliser lesdits organismes. Il s'agit principalement de l'option consistant à comptabiliser en charges les frais d'acquisition des immobilisations incorporelles, corporelles et financières, cette option ayant un caractère irrévocable.

Une option a également été introduite dans la norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » pour les organismes ayant des activités fiscalisées et souhaitant bénéficier d'une déductibilité des charges dans le cadre de changements de méthodes comptables. Il est ainsi indiqué que, pour pouvoir faire l'objet d'une déduction du résultat imposable, et conformément aux dispositions de l'avis du Conseil national de la comptabilité n° 97-06, l'entreprise (ici l'organisme) peut comptabiliser l'impact du changement en compte de résultat.

Dans l'hypothèse où les normes du Recueil n'apporteraient pas de réponse satisfaisante au regard des règles fiscales des organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, le Conseil invite lesdits organismes à se référer aux dispositions du Plan comptable général.

---

<sup>1</sup> Loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques modifiée par l'article 136 - I de la loi 2003-706 du 1<sup>er</sup> août 2003 de sécurité financière.

#### **4. Positionnement de chacune des normes par rapport aux autres référentiels comptables**

Jusqu'à la publication du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, les normes comptables des établissements publics s'inspiraient des dispositions du Plan comptable général (PCG). Or la référence au PCG ne figure plus dans ce décret, celui-ci renvoyant désormais à la compétence du Conseil de normalisation des comptes publics pour les questions de normalisation comptable. Afin de faciliter la transition, chacune des normes du Recueil identifie les principales différences avec le PCG.

Compte tenu de la proximité des organismes entrant dans le périmètre du Recueil avec l'Etat, le Conseil a également jugé opportun de présenter les éléments de convergence ou de divergence avec les dispositions du Recueil des normes comptables de l'Etat. Les spécificités des organismes par rapport à l'Etat sont également mentionnées. Chacune des normes du Recueil présente ainsi un commentaire sur ce point.

Enfin, la comparaison avec les référentiels comptables internationaux de l'IPSAS Board<sup>2</sup> et de l'IASB<sup>3</sup>, le cas échéant, a également été conduite pour permettre d'identifier quels sont les écarts ou les éléments traités dans les normes qui ne figurent pas dans ces référentiels.

L'analyse du positionnement des dispositions normatives par rapport aux autres référentiels comptables se trouve dans l'exposé des motifs de chacune des normes. Cette comparaison a été menée en se fondant sur les référentiels comptables en vigueur en 2014.

---

<sup>2</sup> IPSAS Board : International Public Sector Accounting Standards Board.

<sup>3</sup> IASB : International Accounting Standards Board.

## 5. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics propose que les dispositions du Recueil soient applicables aux états financiers des organismes entrant dans le champ d'application du Recueil à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 (exercices clos le 31 décembre 2016), avec possibilité d'application anticipée<sup>4</sup>.

A titre dérogatoire, pendant une période transitoire prenant fin pour les états financiers clos le 31 décembre 2019, les organismes qui rencontrent des difficultés pour appliquer certaines dispositions du Recueil fournissent un commentaire approprié dans l'annexe, en mentionnant en particulier les raisons de l'absence d'application des dispositions concernées. Une information chiffrée accompagne les commentaires dès lors que les organismes sont en mesure de la fournir. En tout état de cause, pour ces organismes, l'ensemble des dispositions du Recueil sont applicables au plus tard aux états financiers clos le 31 décembre 2020.

*Version publiée le 22 avril 2015*

---

<sup>4</sup> Concernant la norme 19 « Les contrats à long terme », celle-ci s'applique à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2016 (clos le 31 décembre 2016), avec possibilité d'application anticipée. A partir de cette date, la méthode à l'avancement est la seule méthode applicable pour la comptabilisation des nouveaux contrats à long terme.

Compte tenu des difficultés pour reconstituer les données nécessaires permettant un retraitement des contrats en cours selon la méthode à l'avancement, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective pour les contrats conclus à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2016.

Une information sur la description et le montant des contrats en-cours continuant à être comptabilisés selon une autre méthode que celle de l'avancement telle que définie dans la norme sera mentionnée dans l'annexe.