

**Avis n° 2017-01
du 3 juillet 2017
relatif au prélèvement exceptionnel
sur le fonds de roulement des établissements publics**

Sommaire

1. Présentation de la saisine.....	2
2. La notion de « prélèvement sur fonds de roulement ».....	2
<i>2.1 La réduction du niveau courant des ressources.....</i>	<i>3</i>
<i>2.2 Le prélèvement spécifique sur les ressources accumulées.....</i>	<i>4</i>
3. Les caractéristiques des décisions de prélèvements prévus par les textes législatifs et leur traitement comptable	5
<i>3.1 Les caractéristiques des décisions de prélèvements</i>	<i>5</i>
<i>3.2 Le traitement comptable du prélèvement</i>	<i>5</i>
4. Fait générateur de la comptabilisation.....	7
5. Information à fournir dans l'annexe.....	7
Annexe	8

1. Présentation de la saisine

Le 6 septembre 2016, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) et le Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables (CSOEC) ont adressé un courrier conjoint afin d'attirer l'attention du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) sur les modalités de comptabilisation des prélèvements exceptionnels sur le fonds de roulement de certains établissements publics décidés par les lois de finances.

Pour illustrer ces situations, la saisine mentionne l'article 32 de la loi de finances pour 2015 qui institue un prélèvement annuel de 175 millions d'euros sur le fonds de roulement des agences de l'eau pour les années 2015 à 2017¹.

La saisine fait également référence à l'article 41 de la loi de finances pour 2016² qui instaure un prélèvement de 90 millions d'euros pour l'année 2016 sur le fonds de roulement de l'agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie (ADEME).

La saisine rappelle enfin que la commission commune de doctrine comptable de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes et du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables s'est prononcée sur le cas du prélèvement sur le fonds de roulement des chambres de commerce et d'industrie³.

2. La notion de « prélèvement sur fonds de roulement »

De manière générale, les termes de « prélèvements sur fonds de roulement » peuvent qualifier deux situations différentes : la réduction du niveau courant des ressources de l'exercice, au regard des dépenses de l'année, qui crée un déséquilibre financier et réduit mécaniquement le niveau du fonds de roulement, ou le prélèvement sur des ressources antérieurement accumulées dans une entité, matérialisé par un flux de sortie de trésorerie.

¹ Loi n° 2014-1654 du 29 décembre 2014 de finances pour 2015. L'article 32 indique également qu'un arrêté conjoint des ministres chargés de l'environnement et du budget répartit chaque année le montant de ce prélèvement entre les agences de l'eau.

² Loi n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 de finances pour 2016.

³ La Commission commune des études comptables de la CNCC et du CSOEC, interrogée sur le traitement du prélèvement sur fonds de roulement dans les chambres de commerce et d'industrie, a préconisé, en se fondant sur les dispositions du Plan comptable général, un enregistrement en charges exceptionnelles (EC 2014-48).

2.1. La réduction du niveau courant des ressources

Le financement des établissements publics nationaux⁴ peut prendre différentes formes, dont les plus courantes sont le versement direct par l'Etat d'une subvention (par exemple la subvention pour charges de service public), ou la perception de taxes dont l'établissement est attributaire (mécanisme des taxes affectées).

- Lorsque l'Etat assure le financement d'un établissement en lui versant directement une subvention, il peut aisément en moduler le montant, d'une année à l'autre, voire en cours d'année, réduisant, le cas échéant, le niveau de ressources initialement prévu.

Dans ce contexte, ce qui est couramment appelé « prélevement sur fonds de roulement » dans le cadre de l'élaboration ou de l'exécution budgétaire annuelle est en fait la conséquence d'une insuffisance des ressources de l'exercice au regard des dépenses. Ce déséquilibre financier se matérialise par une réduction du fonds de roulement et de la trésorerie disponible de l'établissement.

Dès lors, cette réduction du fonds de roulement est la résultante, « au fil de l'eau », de la comptabilisation des différents éléments comptables auxquels s'appliquent les principes de droit commun.

- Lorsque les ressources qui financent un établissement public sont issues d'une taxe affectée, la modulation de ces ressources et de la trésorerie qui en découle est rendue plus difficile. Le législateur a toutefois mis en place depuis l'année 2012⁵ un mécanisme de plafonnement du montant de ces taxes affectées.

S'agissant des établissements qui sont financés par des taxes affectées (ou qui bénéficient d'autres ressources non directement versées par l'Etat), dans l'hypothèse où il existerait, en complément du mécanisme de plafonnement existant, une décision de réduction des ressources de l'établissement nées au cours du même exercice, le traitement comptable est identique à la situation décrite précédemment. Cette opération vise en effet à réduire le niveau courant des ressources de l'exercice et constitue une modulation des ressources de l'exercice généralement proportionnée au niveau des ressources de l'année ou du résultat dégagé dans l'année. Elle correspond donc à une charge de période.

En définitive, la réduction du fonds de roulement qui découle d'une réduction des ressources annuelles nettes de l'entité, se traduit par un excédent des charges sur les produits de l'exercice et est constatée comptablement « au fil de l'eau ». Lorsqu'il correspond à une obligation de reversement à l'Etat ou à un tiers d'une fraction des

⁴ L'avis ne concerne pas les établissements publics locaux

⁵ Loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, article 46.

ressources de l'exercice, ce flux est également constaté en charges de l'exercice, selon les principes de droit commun.

2.2. Le prélèvement spécifique sur les ressources accumulées

Les décisions spécifiques de reprise par l'Etat de ressources accumulées par les établissements se distinguent des modulations courantes des ressources annuelles.

En instaurant de tels prélèvements, le législateur propose que soient prélevées, au profit de l'Etat, des « richesses accumulées » dans certains établissements.

Ces dernières années, le législateur a considéré que certains établissements publics disposaient de fonds propres (réserves, report à nouveau) provenant en grande partie de résultats d'exercices antérieurs excédentaires, et détenaient ainsi une trésorerie disponible dont le niveau s'avérait supérieur à leurs besoins. Des lois récentes⁶ ont alors prévu la mise en œuvre de prélèvements sur le « fonds de roulement » destinés à réallouer cette trésorerie excédentaire. Elles ont fixé le montant, la durée et les entités concernées par ces prélèvements.

La circulaire relative à la gestion budgétaire et comptable publique des organismes et des opérateurs de l'Etat pour 2017⁷ est venue préciser la signification de ces opérations : « *Cette opération correspond [donc], économiquement, à un prélèvement de richesses accumulées se traduisant par une sortie de trésorerie depuis l'organisme vers l'Etat* ». La circulaire met d'ailleurs l'accent sur le fait que ces prélèvements se traduisent par un flux de trésorerie et subsidiairement rappelle la nécessité de « *veiller à laisser un niveau de trésorerie suffisant pour permettre à l'établissement de fonctionner en début d'année suivante. Préalablement à cette opération de prélèvement de trésorerie, il est donc indispensable de déterminer le point le plus bas de l'année en fonction des cycles d'activité.* »

Les entités publiques auxquelles s'appliquent les décisions de prélèvement prennent des formes juridiques distinctes, qui rendent compte d'une plus ou moins grande proximité avec l'Etat. Dans la période récente, les prélèvements ont d'abord touché des entités *sui generis* comme les chambres de commerce et d'industrie ou les chambres de métiers et de l'artisanat qui disposent de ressources propres. Ils ont dans un second temps concerné les établissements publics administratifs et les établissements publics industriels et commerciaux majoritairement financés par des ressources publiques.

⁶ notamment les lois de finances annuelles.

⁷ Circulaire d'août 2016 relative à la gestion budgétaire et comptable publique des organismes et des opérateurs de l'Etat pour 2017, page 24.

3. Les caractéristiques des décisions de prélèvements prévus par les textes législatifs et leur traitement comptable

3.1 Les caractéristiques des décisions de prélèvements

La lecture des lois concernant ce sujet et des circulaires budgétaires et comptables annuelles permet de mettre en évidence les caractéristiques des opérations de prélèvements :

- Les prélèvements s'appliquent par définition à l'année sur laquelle porte la disposition législative ; toutefois dans certains cas le prélèvement est également prévu pour les années ultérieures (prélèvement échelonné par exemple sur trois exercices).
- Les bénéficiaires de ces prélèvements sont généralement identifiés. Les prélèvements sont soit destinés à alimenter le budget général de l'Etat, soit affectés à des fonds de mutualisation.
- Le caractère « ponctuel » de ces opérations a été souligné et ne permet pas d'assimiler les prélèvements à des mécanismes de financement courants.
- Enfin, le montant « significatif » des prélèvements par rapport au résultat budgétaire annuel des entités publiques concernées est également un élément caractéristique qui les différencie des opérations d'ajustement annuel des ressources.

3.2 Le traitement comptable du prélèvement

Ces décisions de prélèvement sur les « richesses accumulées » par les établissements doivent donner lieu à un traitement comptable particulier en raison de leur caractère spécifique et exceptionnel. Dans ce cas, le Conseil n'est pas favorable à un enregistrement en charges de l'exercice, mais considère que le prélèvement doit s'imputer directement sur les fonds propres de l'entité.

La comptabilisation du prélèvement ne doit pas avoir d'incidence sur l'analyse de l'activité de l'établissement. Une telle opération qui n'est liée, ni à l'activité, ni à une décision de gestion prise par l'établissement lui-même, ne trouve pas sa traduction comptable dans le résultat de l'exercice, mais par amputation des fonds propres.

La réduction des fonds propres se justifie, soit parce que le législateur a clairement prévu cette disposition ou a expressément indiqué sa volonté de prélever des ressources accumulées, soit parce qu'il existe un faisceau d'indices à l'appui de ces modalités d'enregistrement comptable.

Il est utile de rappeler que les produits perçus au cours d'exercices précédents (redevances perçues, impôts et taxes affectés, etc.) ont affecté les résultats des exercices antérieurs de l'entité. Ces résultats ont eux-mêmes incrémenté comptablement les fonds propres lorsque le résultat bénéficiaire a été affecté en réserves ou en report à nouveau.

Il est également nécessaire de rappeler qu'il existe, dans la sphère publique, quelques opérations « d'enrichissement » qui n'affectent pas le compte de résultat de l'exercice mais mouvementent directement les fonds propres des entités. Il s'agit des cas suivants :

- les dotations de l'Etat (initiales et successives), qu'elles interviennent à la création ou au cours de la vie de l'établissement,
- certains transferts d'actifs entre entités publiques.

Ces moyens alloués, ces fonds affectés, ainsi que les résultats des exercices accumulés, figurent dans les fonds propres des établissements.

Le législateur peut néanmoins décider à tout moment de les reprendre, y compris sous la forme d'un prélèvement sur la trésorerie des établissements, et de les réallouer. Cette opération relève d'une décision de pilotage financier, l'Etat considérant que si les fonds propres de l'établissement excèdent les besoins de ce dernier, il lui est possible de les reprendre ou les réaffecter. Comptablement, cette reprise peut être envisagée comme un mouvement inverse à celui de l'allocation des actifs en contrepartie de la dotation initiale. Les fonds propres sont alors directement réduits en contrepartie de la trésorerie reprise.

Ce traitement applicable aux établissements publics présente une grande similitude avec les distributions de réserves d'une filiale vers sa société mère. Dans la sphère publique, la forme juridique des établissements ne permet généralement pas les opérations de distributions de réserves ou de dividendes. Le prélèvement, qui découle d'une décision du législateur, vient pallier cette impossibilité, et propose un mécanisme de remontée de trésorerie qui s'assimile à celui d'une relation mère-fille dans les entreprises privées. Le Conseil considère que les dispositifs mis en œuvre dans des établissements publics, voisins de ceux rencontrés dans la sphère privée, doivent avoir des dispositions comptables comparables. Ainsi lorsque le législateur décide d'un prélèvement au profit de l'Etat de richesses accumulées dans une entité qu'il contrôle, ce prélèvement est comptabilisé comme une opération de distribution, qui réduit la trésorerie en contrepartie d'une réduction des fonds propres.

En conclusion, le Conseil propose que ces opérations de prélèvement portant sur les richesses accumulées lors des exercices antérieurs soient directement enregistrées en réduction des fonds propres de l'entité :

- En pratique, lorsque les dispositions législatives ou réglementaires indiquent que le prélèvement est comptabilisé en réduction des fonds propres, ou lorsqu'il est précisé qu'il s'agit de prélever au bénéfice de l'Etat des ressources accumulées, l'établissement concerné met en œuvre cette disposition, sans analyse complémentaire.
- En l'absence d'éléments de cette nature, il convient de rechercher l'existence d'un faisceau d'indices mettant en lumière l'intention du législateur, afin de permettre d'enregistrer le prélèvement en réduction des fonds propres :
 - le statut de l'établissement qui est un démembrement de l'Etat ; dans ce cas, le prélèvement, décidé par l'Etat, vient alimenter le budget de l'Etat ;
 - le montant significatif du prélèvement, qui laisse penser que ce prélèvement ampute les ressources accumulées les années précédentes ;
 - le caractère « ponctuel » du prélèvement, qui le distingue d'un ajustement courant.

4. Fait générateur de la comptabilisation

Lorsque la loi instaurant un prélèvement sur le fonds de roulement d'un établissement public devient applicable et que le prélèvement a un montant déterminé, l'obligation qui en résulte donne lieu à la comptabilisation d'un passif en contrepartie d'une réduction des fonds propres, quel que soit l'échéancier de paiement⁸.

5. Information à fournir dans l'annexe

Le prélèvement effectué au cours de l'exercice sur les ressources d'un organisme accumulées antérieurement doit faire l'objet d'une information appropriée en annexe. Sont en particulier communiqués les montants prélevés, ainsi que l'incidence sur la présentation des états financiers. Le cas échéant, une information est donnée sur les décisions de prélèvements prévus au titre des exercices ultérieurs lorsque la loi n'a pas créé une obligation certaine.

⁸ A titre d'illustration, dans le cas où une loi, applicable en année « n », prévoit un prélèvement portant sur trois exercices successifs « n », « n+1 » et « n+2 », la réduction des fonds propres est comptabilisée pour le montant total du prélèvement, en contrepartie d'une réduction de la trésorerie versée au cours de l'exercice « n » et de la constatation d'un passif pour la partie restant à verser au cours des exercices ultérieurs « n+1 » et « n+2 ».

Annexe

Proposition de modification de la norme 1 du Recueil des normes comptables pour les établissements publics

En cohérence avec les dispositions de l'avis qui conduisent à comptabiliser en réduction des fonds propres un prélèvement portant sur des ressources accumulées lors des exercices antérieurs, le Conseil de normalisation des comptes publics propose que l'exposé des motifs de la norme 1 du Recueil des normes comptables pour les établissements publics soit complété par l'ajout d'un alinéa au paragraphe I.1.2.

I. LES ETATS FINANCIERS

I.1. Le bilan

...

I.1.2. Commentaires sur des postes particuliers

Les fonds propres

Au passif du bilan, sont présentés les « fonds propres ». Ces termes ont été préférés à ceux de « situation nette » utilisés dans les comptes de l'Etat pour identifier le solde net résultant de la différence entre le total des actifs et des passifs. En effet, cette dernière approche dite « soustractive », consistant à calculer la situation nette par différence entre le total des actifs et des passifs, n'est pas appropriée pour les organismes qui bénéficient généralement de « dotations initiales » pour débiter leur mission. Ces organismes ne disposant pas de capital initial, l'expression « capitaux propres » n'a pas non plus été retenue. Les termes « fonds propres » permettent donc de qualifier les ressources stables sans employer les termes de la comptabilité privée. Ces ressources contribuent au financement permanent de l'organisme. Compte tenu de la diversité et de l'importance des financements reçus, les financements reçus de l'Etat et ceux reçus des autres tiers sont distingués au bilan.

Lorsque la loi prévoit un prélèvement exceptionnel portant sur les ressources accumulées par un organisme lors des exercices précédents, le flux de trésorerie relatif à ce prélèvement ou le passif correspondant est comptabilisé directement en réduction de ses fonds propres l'année de l'application de la loi.

Les créances et dettes

Au sein des créances et des dettes, celles relatives à des dispositifs d'intervention sont spécifiquement identifiées².

Trésorerie

Le poste « trésorerie » est isolé à l'actif et au passif, à l'instar de l'Etat.

² Les dispositifs d'intervention sont présentés dans la norme 12 « Les passifs non financiers » et la norme 9 « Les créances » du Recueil.