

**Avis n° 2018-10  
du 11 octobre 2018  
relatif aux modifications des normes  
1 « Les états financiers » et  
13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe »  
du Recueil des normes comptables  
pour les établissements publics**

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 11 octobre 2018 le présent avis relatif aux modifications des normes 1 « Les états financiers » et 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » du Recueil des normes comptables pour les établissements publics.

En l'absence de texte spécifique au secteur public, la mission de certification des comptes par les commissaires aux comptes, initialement prévue pour les sociétés commerciales, repose sur la définition des comptes annuels donnée par le code de commerce<sup>1</sup>. Prenant appui sur la définition de leur mission et de leur responsabilité figurant dans ce code de commerce, les commissaires aux comptes considèrent que leurs contrôles doivent s'étendre, pour les entités publiques, à la comptabilité budgétaire, dès lors que les comptes annuels de ces entités intègrent des données de comptabilité générale présentées au côté de données de comptabilité budgétaire. C'est ainsi que la présentation, actuellement prévue par la norme 1, d'un tableau de rapprochement entre les résultats comptable et budgétaire et d'un tableau des flux de trésorerie élaboré selon la seule méthode directe<sup>2</sup> soulève une difficulté pour les commissaires aux comptes. Il en est de même de l'obligation figurant dans les normes 1 et 13 de faire figurer en annexe les principaux engagements budgétaires pour lesquels le service fait n'est pas intervenu.

Pour surmonter à court terme ces difficultés, le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis de supprimer les dispositions de la norme 1 relatives à l'articulation entre les résultats de la comptabilité d'exercice et de la comptabilité budgétaire des organismes. Il propose également d'ouvrir une option et de laisser désormais aux organismes le choix entre la méthode

---

<sup>1</sup> Cf. article L. 123-12 du code de commerce : « [...] Ces comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et une annexe, qui forment un tout indissociable. »

<sup>2</sup> Cf. projet de norme 1 modifiée ci-dessous, exposé des motifs, paragraphe 1.3.2. Le tableau des flux de trésorerie.

directe et la méthode indirecte<sup>3</sup> pour l'élaboration et la présentation du tableau des flux de trésorerie. Enfin, la mention relative aux engagements budgétaires est supprimée dans les normes 1 et 13.

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2018 (exercice clos le 31 décembre 2018).

À titre de mesure transitoire pour l'exercice 2018, les organismes

- publiant pour la première fois le 31 décembre 2018 un tableau des flux de trésorerie,
- ou changeant de méthode d'élaboration de ce tableau pour le présenter désormais selon la méthode indirecte,

peuvent ne renseigner que la colonne afférente aux données relatives à l'exercice clos le 31 décembre 2018.

\* \* \*

Le Conseil de normalisation des comptes publics considère cependant qu'il est important, compte tenu du caractère essentiel des données budgétaires dans l'appréciation de la situation financière des établissements publics, de fournir des éléments d'information mettant en perspective le résultat comptable par rapport à l'exécution budgétaire dans un document accompagnant les comptes annuels sous une forme pertinente.

C'est pourquoi, afin de valoriser les données issues de la comptabilité générale des entités publiques<sup>4</sup>, la présentation d'une telle information aux côtés des comptes annuels, dans un format cohérent avec les agrégats spécifiques à la comptabilité générale, est encouragée par le Conseil, une telle publication permettant de faire le lien avec les données budgétaires.

---

<sup>3</sup> Cf. projet de norme 1 modifiée ci-dessous, exposé des motifs, paragraphe 1.3.2. Le tableau des flux de trésorerie.

<sup>4</sup> Les entités publiques concernées sont les organismes entrant dans le champ du Recueil des normes comptables pour les établissements publics visés par le présent avis, mais également l'État.

The cover features a light blue background with a dark blue curved shape on the right side. The text is white and centered in the upper left quadrant.

**NORME N° 1  
LES ÉTATS  
FINANCIERS**

# Sommaire

<b>EXPOSÉ DES MOTIFS.....</b>	<b>5</b>
<b>I. LES ÉTATS FINANCIERS.....</b>	<b>5</b>
<b>I.1. Le bilan.....</b>	<b>5</b>
I.1.1. Présentation .....	5
I.1.2. Commentaires sur des postes particuliers.....	6
<b>I.2. Le compte de résultat .....</b>	<b>6</b>
I.2.1. Présentation .....	6
I.2.2. Commentaires sur des postes particuliers.....	7
<b>I.3. L'annexe .....</b>	<b>7</b>
I.3.1. Présentation .....	7
<del>I.3.2. Rapprochement des données comptables et budgétaires .....</del>	<del>7</del>
I.3.2. Le tableau des flux de trésorerie .....	7
<b>II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS .....</b>	<b>8</b>
II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'État .....	8
II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général.....	8
II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux .....	9
<b>DISPOSITIONS NORMATIVES.....</b>	<b>10</b>
<b>1. LE BILAN .....</b>	<b>11</b>
1.1. Présentation .....	11
1.2. Commentaires sur des postes particuliers.....	12
<b>2. LE COMPTE DE RÉSULTAT .....</b>	<b>13</b>
2.1. Présentation .....	13
2.1.1. Présentation sous forme de tableau .....	13
2.1.2. Présentation sous forme de liste .....	14
2.2. Commentaires sur des postes particuliers .....	15
<b>3. L'ANNEXE .....</b>	<b>16</b>
3.1. Les principes d'établissement de l'annexe .....	16
3.2. Le contenu de l'annexe .....	16



# NORME N° 1 LES ÉTATS FINANCIERS

## Exposé des motifs

### I. LES ÉTATS FINANCIERS

Les états financiers permettent de prendre connaissance du patrimoine, de la situation financière et du résultat des organismes. Les éléments d'information qu'ils contiennent permettent d'en apprécier et d'en analyser l'évolution.

Les organismes mènent une mission de service public en bénéficiant de financements qui leur sont octroyés généralement par l'État. Contrairement à ce dernier, les organismes ne sont généralement pas en charge de collecter l'impôt et de le redistribuer. Pour ces raisons, le modèle des états financiers présenté dans la norme s'inspire davantage de celui de la comptabilité privée que de celui de l'État.

La norme présente un modèle d'états financiers pour les organismes qui peut être adapté selon les spécificités de leur activité. Ainsi, si certaines rubriques présentent un solde nul ou non significatif, elles peuvent, afin de faciliter la lecture, ne pas être renseignées sur la face du bilan ou du compte de résultat. Par ailleurs, les libellés peuvent être adaptés ou complétés. Enfin, s'ils l'estiment souhaitable, les organismes peuvent opter pour une présentation plus détaillée<sup>1</sup>.

#### I.1. Le bilan

##### I.1.1. Présentation

À la différence de l'État, la présentation du bilan en liste n'a pas été retenue. Le bilan des organismes se présente sous la forme d'un tableau qui recense notamment les actifs et les passifs préalablement identifiés et comptabilisés.

Le bilan permet de distinguer les agrégats décrits ci-après :

- > L'actif présente les éléments du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'organisme. Il fait apparaître principalement l'actif immobilisé, l'actif circulant et la trésorerie.
- > 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'arrêt des comptes, qu'elles entraîneront une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers. Le passif comprend les provisions pour risques et charges, les dettes financières et non financières, la trésorerie inscrite au passif.
- > Les fonds propres sont constitués des financements reçus, des réserves et du résultat de l'exercice de l'organisme.

---

<sup>1</sup> À titre illustratif, les établissements soumis à un régime fiscal particulier peuvent adapter la présentation de leur bilan et compte de résultat.

- > Les autres éléments, comme les comptes de régularisation et les écarts de conversion, ne sont ni des actifs, ni des passifs, ni des fonds propres.

### 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'État 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 dernières contribuent au financement permanent de l'organisme. Compte tenu de la diversité et de l'importance des financements reçus, les financements reçus de l'État 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 identifiées<sup>2</sup>.

#### *Trésorerie*

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

## I.2. Le compte de résultat

### I.2.1. Présentation

Le compte de résultat se présente sous forme de tableau, mais, comme pour l'État et les entreprises, le compte de résultat peut aussi être présenté sous forme de liste.

Trois rubriques de charges sont identifiées : les charges de fonctionnement, les charges d'intervention et les charges financières.

Les produits de fonctionnement et les produits financiers constituent les deux rubriques des produits.

Au sein des produits de fonctionnement, sont identifiés les produits provenant d'opérations sans contrepartie directe (les subventions), les produits provenant d'opérations avec contrepartie directe, issus de l'activité propre de l'organisme et, enfin, les autres produits.

---

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

Les subventions constituent généralement une part significative des ressources des organismes. La distinction en fonction de l'origine des financements conduit à identifier les subventions pour charges de service public pour lesquelles la cohérence avec l'exécution budgétaire doit également être assurée, et les autres produits d'intervention, qu'ils prennent la forme de subventions ou de produits de la fiscalité affectée.

#### I.2.2. Commentaires sur des postes particuliers

Les dotations aux amortissements et aux provisions, ainsi que les dépréciations sont présentées dans les rubriques auxquelles elles se rapportent selon qu'elles revêtent un caractère de fonctionnement, d'intervention ou financier. Selon le même principe, les reprises d'amortissements, de provisions et de dépréciations sont présentées en produits de fonctionnement ou en produits financiers.

### I.3. L'annexe

#### I.3.1. Présentation

L'annexe fait partie intégrante des états financiers. Elle fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension des données du bilan et du compte de résultat. Elle informe de l'évolution du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'organisme.

L'annexe apporte également certains éclairages sur l'activité de l'organisme et l'environnement dans lequel il évolue.

Chacune des normes du Recueil mentionne les informations de nature qualitative ou quantitative à faire figurer dans l'annexe.

#### ~~I.3.2. Rapprochement des données comptables et budgétaires~~

~~La coexistence d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité d'exercice prévue par le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique conduit, pour les organismes concernés :~~

- ~~> à faire figurer dans l'annexe un tableau présentant l'articulation entre les résultats de la comptabilité d'exercice et de la comptabilité budgétaire de l'organisme ;~~
- ~~> à faire apparaître, dans un tableau de synthèse, les principaux engagements de moyen et long terme reçus et donnés.~~

#### I.3.2.3. Le tableau des flux de trésorerie

L'annexe comprend un tableau des flux de trésorerie. Ce tableau fournit des informations sur l'évolution de la trésorerie entre l'ouverture et la clôture de l'exercice, **classée selon la nature des opérations : flux liés à l'activité, aux opérations d'investissement et aux opérations de financement**. Il vise également à identifier la part de la trésorerie destinée à financer des opérations qui se poursuivent au-delà de la durée de l'exercice. **Les flux de trésorerie liés à l'activité peuvent être présentés en utilisant :**

- > soit la méthode directe, suivant laquelle des informations sont fournies sur les principales catégories d'entrées et de sorties de fonds brutes ;**

- > soit la méthode indirecte, suivant laquelle le résultat net comptable est corrigé pour tenir compte de l'incidence des opérations n'ayant pas un caractère monétaire, de tout report ou régularisation d'encaissements ou de décaissements passés ou futurs liés à l'activité ainsi que des éléments de produits ou de charges associés aux flux de trésorerie concernant les investissements ou le financement.

## II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

### II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'État

Les dispositions de la norme 1 pour la présentation du bilan et du compte de résultat se distinguent de celles de l'État qui prévoient un tableau de situation nette **et un compte de résultat en trois parties et un tableau des flux de trésorerie.**

En particulier, la situation nette de l'État correspond à la différence entre l'actif et le passif, alors qu'au passif du bilan des organismes apparaît la rubrique « fonds propres ». Le compte de résultat de l'État prend la forme de trois tableaux : le « tableau des charges nettes », le « tableau des produits régaliens nets » et un tableau de synthèse des deux précédents, le « tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice », alors que le compte de résultat des organismes se présente sous la forme d'un seul document de synthèse.

**Alors que le Recueil des normes comptables de l'État ne prévoit pas de tableau des flux de trésorerie, les organismes doivent élaborer un tableau des flux de trésorerie soit selon la méthode directe, soit selon la méthode indirecte.**

~~Enfin, le Recueil des normes comptables de l'État prévoit que les données comparatives soient présentées sur trois exercices, contrairement à la norme pour les organismes où seule une information comparative sur deux ans est prévue.~~

### II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

Les états financiers des organismes présentent de nombreuses similitudes avec ceux des entreprises. Néanmoins, la norme s'est écartée du modèle du Plan comptable général sur les aspects suivants :

- > Au bilan, la présentation des capitaux propres telle que prévue par le Plan comptable général n'a pas été considérée comme adaptée aux organismes. Pour ces derniers, sont mis en évidence les financements d'actifs, conformément aux dispositions normatives. Par ailleurs, les termes « fonds propres » au lieu de « capitaux propres » ont été jugés appropriés comme évoqué *supra*.
- > Au bilan, le Plan comptable général ne prévoit pas la présentation, parmi les ressources, d'un solde de trésorerie, contrairement à ce qui est prévu pour les organismes.
- > Au compte de résultat, des rubriques de charges d'intervention, de produits avec contrepartie directe et de produits sans contrepartie directe ont été créées alors qu'elles n'existent pas dans le Plan comptable général.



- > Les dispositions du Plan comptable général sur la formation d'un résultat exceptionnel n'ont pas été reprises dans le Recueil ; ce solde n'apparaît donc pas sur la face du compte de résultat.
- ~~> L'annexe des organismes, compte tenu de l'obligation pour ces derniers de tenir une comptabilité budgétaire, présente des dispositions spécifiques sur l'articulation entre les résultats issus de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire, non prévues par le Plan comptable général.~~

### II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

Les normes comptables internationales de l'IPSAS Board<sup>3</sup> (IPSAS 1 « Présentation des états financiers ») et de l'IASB<sup>4</sup> (IAS 1 « Présentation des états financiers »), qui déterminent le format des états financiers comportent des considérations générales en matière d'entités concernées, d'objectifs poursuivis et de caractéristiques qualitatives des états financiers qui ne figurent pas dans la norme 1 des organismes.

S'agissant d'IPSAS 1, la norme indique que les états financiers comprennent un tableau de variation de l'actif net (ou situation nette).

Les normes IPSAS 1 et IAS 1 prévoient par ailleurs la distinction au bilan des actifs et des passifs en « courant » et « non courant ». Cette présentation n'a pas été retenue pour les organismes.

Une seconde différence avec la norme IAS 1 concerne la rubrique « Other comprehensive income » qui n'a pas d'équivalent, en France, dans les principes comptables applicables au secteur public.

~~Enfin~~ Les informations en annexe requises par IAS 1 sont beaucoup plus importantes que celles de la norme 1, la démarche dans l'élaboration du Recueil consistant à positionner l'information en annexe dans chacune des normes concernées.

~~Enfin~~, concernant le tableau des flux de trésorerie, les dispositions de cette norme sont cohérentes avec les normes IPSAS 2 et IAS 7 sur le tableau des flux de trésorerie.

---

<sup>3</sup> IPSAS Board : *International Public Sector Accounting Standard Board*.

<sup>4</sup> IASB : *International Accounting Standard Board*.



# **NORME N° 1** **LES ÉTATS FINANCIERS**

## **Dispo**sitions normatives

Les états financiers comprennent le bilan, le compte de résultat et l'annexe. Ils permettent une comparaison sur deux années.

Le bilan est présenté sous la forme d'un tableau. Le compte de résultat peut être présenté sous forme de tableau ou sous forme de liste.

## 1. LE BILAN

### 1.1. Présentation

BILAN							
ACTIF	Exercice N			Exercice N-1	PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
	Brut	Amortissement Dépréciation	Net	Net			
<b>ACTIF IMMOBILISÉ</b> <b>Immobilisations incorporelles</b> <b>Immobilisations corporelles</b> Terrains Constructions ... <b>Immobilisations financières</b>					<b>FONDS PROPRES</b>  <b>Financements reçus</b> Financement de l'actif par l'État Financement de l'actif par des tiers  <b>Réserves</b> <b>Report à nouveau</b> <b>Résultat de l'exercice</b> (bénéfice ou perte)  TOTAL FONDS PROPRES  <b>PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES</b> <b>Provisions pour risques</b> <b>Provisions pour charges</b>		
TOTAL ACTIF IMMOBILISÉ					TOTAL PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES		
					<b>DETTES FINANCIÈRES</b>  <b>Emprunts obligataires</b>  <b>Emprunts souscrits auprès des établissements financiers</b>  <b>Dettes financières et autres emprunts</b>  TOTAL DES DETTES FINANCIÈRES		
<b>ACTIF CIRCULANT</b> <b>Stocks</b> <b>Créances</b> Créances sur des entités publiques (État, autres entités publiques) des organismes internationaux et la Commission européenne Créances sur les clients et comptes rattachés Créances sur les redevables (produits de la fiscalité affectée) Avances et acomptes versés par l'organisme Créances correspondant à des opérations pour compte de tiers (dispositifs d'intervention) Créances sur les autres débiteurs <b>Charges constatées d'avance</b>					<b>DETTES NON FINANCIÈRES</b>  <b>Dettes fournisseurs et comptes rattachés</b>  <b>Dettes fiscales et sociales</b>  <b>Avances et acomptes reçus</b>  <b>Dettes correspondant à des opérations pour compte de tiers (dispositifs d'intervention)</b>  <b>Autres dettes non financières</b>  <b>Produits constatés d'avance</b>		
TOTAL ACTIF CIRCULANT (HORS TRÉSORERIE)					TOTAL DETTES NON FINANCIÈRES		
<b>TRÉSORERIE</b> <b>Valeurs mobilières de placement</b> <b>Disponibilités</b> <b>Autres</b>					<b>TRÉSORERIE</b> <b>Autres éléments de trésorerie passive</b>		
TOTAL TRÉSORERIE					TOTAL TRÉSORERIE		
Comptes de régularisation Écarts de conversion Actif					Comptes de régularisation Écarts de conversion Passif		
<b>TOTAL GÉNÉRAL</b>					<b>TOTAL GÉNÉRAL</b>		

## 1.2. Commentaires sur des postes particuliers

### *Créances et dettes*

À l'actif du bilan, le poste « Créances » distingue les créances sur des entités publiques qui correspondent notamment à des opérations faites avec l'État ou d'autres entités publiques, avec des organismes internationaux ou encore avec la Commission européenne. Sont également distinguées, les créances sur les clients et comptes rattachés issues des ventes de biens ou de prestations de services.

Les créances et les dettes relatives aux dispositifs d'intervention sont identifiées à l'actif et au passif.

### *Trésorerie*

Les « disponibilités » comprennent les valeurs escomptées, en cours d'encaissement ou en cours de décaissement. Les excédents et les déficits de trésorerie ne font pas l'objet d'une compensation et sont donc présentés respectivement à l'actif et au passif du bilan.

## 2. LE COMPTE DE RÉSULTAT

### 2.1. Présentation

#### 2.1.1. Présentation sous forme de tableau

COMPTE DE RÉSULTAT					
CHARGES	Exercice N	Exercice N-1	PRODUITS	Exercice N	Exercice N-1
<b>CHARGES DE FONCTIONNEMENT</b> Achats Consommation de marchandises et d'approvisionnements, réalisation de travaux et consommation directe de services par l'organisme au titre de son activité ainsi que les charges liées à la variation des stocks Charges de personnel <i>Salaires, traitements et rémunérations diverses</i> <i>Charges sociales</i> <i>Intéressement et participation</i> <i>Autres charges de personnel</i> Autres charges de fonctionnement (dont pertes sur créances irrécouvrables) Dotation aux amortissements, dépréciations, provisions et valeurs nettes comptables des actifs cédés			<b>PRODUITS DE FONCTIONNEMENT</b> <b>Produits sans contrepartie directe (ou subventions et produits assimilés)</b> Subventions pour charges de service public Subventions de fonctionnement en provenance de l'État et des autres entités publiques Subventions spécifiquement affectées au financement de certaines charges d'intervention en provenance de l'État et des autres entités publiques Dons et legs Produits de la fiscalité affectée		
<b>TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT</b>					
<b>CHARGES D'INTERVENTION</b> Dispositifs d'intervention pour compte propre <i>Transferts aux ménages</i> <i>Transferts aux entreprises</i> <i>Transferts aux collectivités territoriales</i> <i>Transferts aux autres collectivités</i> Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'organisme Dotations aux provisions et dépréciations			<b>Produits avec contrepartie directe (ou produits directs d'activité)</b> Ventes de biens ou prestations de services Produits des cessions d'éléments d'actif Autres produits de gestion Production stockée et immobilisée Produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public <b>Autres produits</b> Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (produits de fonctionnement) Reprises du financement rattaché à un actif		
<b>TOTAL CHARGES D'INTERVENTION</b>					
<b>TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT ET D'INTERVENTION</b>			<b>TOTAL PRODUITS DE FONCTIONNEMENT</b>		
<b>CHARGES FINANCIÈRES</b> Charges d'intérêts Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement Pertes de change Autres charges financières Dotations aux amortissements, dépréciations et aux provisions financières			<b>PRODUITS FINANCIERS</b> Produits des participations et prêts Produits nets sur cessions des immobilisations financières Intérêts sur créances non immobilisées Produits des valeurs mobilières de placement et de la trésorerie Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement Gains de change Autres produits financiers Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions financières		
<b>TOTAL CHARGES FINANCIÈRES</b>			<b>TOTAL PRODUITS FINANCIERS</b>		
<b>Impôt sur les sociétés</b>					
<b>RÉSULTAT DE L'ACTIVITÉ (BÉNÉFICE)</b>			<b>RÉSULTAT DE L'ACTIVITÉ (PERTE)</b>		
<b>TOTAL CHARGES</b>			<b>TOTAL PRODUITS</b>		

2.1.2. Présentation sous forme de liste

<b>COMPTE DE RÉSULTAT</b>		
	Exercice N	Exercice N-1
<p><b>PRODUITS DE FONCTIONNEMENT</b></p> <p><b>Produits sans contrepartie directe (ou subventions et produits assimilés)</b></p> <p>Subventions pour charges de service public                      Subventions de fonctionnement en provenance de l'État et des autres entités publiques                      Subventions spécifiquement affectées au financement de certaines charges d'intervention en provenance de l'État et des autres entités publiques                      Dons et legs                      Produits de la fiscalité affectée</p> <p><b>Produits avec contrepartie directe (ou produits directs d'activité)</b></p> <p>Ventes de biens ou prestations de services                      Produits des cessions d'éléments d'actif                      Autres produits de gestion                      Production stockée et immobilisée                      Produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public</p> <p><b>Autres produits</b></p> <p>Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (produits de fonctionnement)                      Reprises du financement rattaché à un actif</p>		
<b>TOTAL PRODUITS DE FONCTIONNEMENT (I)</b>		
<p><b>CHARGES DE FONCTIONNEMENT</b></p> <p>Achats                      Consommation de marchandises et d'approvisionnements, réalisation de travaux et consommation directe de services par l'organisme au titre de son activité ainsi que les charges liées à la variation des stocks</p> <p>Charges de personnel</p> <p><i>Salaires, traitements et rémunérations diverses</i>  <i>Charges sociales</i>  <i>Intéressement et participations</i>  <i>Autres charges de personnel</i></p> <p>Autres charges de fonctionnement (dont pertes sur créances irrécouvrables)                      Dotation aux amortissements, dépréciations, provisions et valeurs nettes comptables des actifs cédés</p>		
<b>TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT (II)</b>		
<p><b>CHARGES D'INTERVENTION</b></p> <p>Dispositifs d'intervention pour compte propre</p> <p><i>Transferts aux ménages</i>  <i>Transferts aux entreprises</i>  <i>Transferts aux collectivités territoriales</i>  <i>Transferts aux autres collectivités</i></p> <p>Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'organisme                      Dotations aux provisions et dépréciations</p>		
<b>TOTAL CHARGES D'INTERVENTION (III)</b>		
<b>PRODUITS (OU CHARGES) NETS DE L'ACTIVITÉ (IV = I – II-III)</b>		

	Exercice N	Exercice N-1
<b>PRODUITS FINANCIERS</b>		
Produits des participations et prêts		
Produits nets sur cessions des immobilisations financières		
Intérêts sur créances non immobilisées		
Produits des valeurs mobilières de placement et de la trésorerie		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement		
Gains de change		
Autres produits financiers		
Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions financières		
<b>TOTAL PRODUITS FINANCIERS (V)</b>		
<b>CHARGES FINANCIÈRES</b>		
Charges d'intérêts		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement		
Pertes de change		
Autres charges financières		
Dotations aux amortissements, dépréciations et aux provisions financières		
<b>TOTAL CHARGES FINANCIÈRES (VI)</b>		
<b>PRODUITS (OU CHARGES) FINANCIERS NETS VII (V – VI)</b>		
<b>IMPÔT SUR LES SOCIÉTÉS (VIII)</b>		
<b>RÉSULTAT IX = IV + VII-VIII</b>		

## 2.2. Commentaires sur des postes particuliers

Au sein des charges de fonctionnement, la rubrique « charges de personnel » regroupe l'ensemble des rémunérations de toutes natures du personnel de l'organisme ainsi que les charges sociales et fiscales correspondantes, les charges liées aux retraites, les charges liées aux accords d'intéressement et à la participation et les autres charges de personnel.

La rémunération du personnel comprend ainsi les salaires et traitements (salaires de base et heures supplémentaires), les suppléments familiaux, les primes et gratifications diverses, les congés payés, les comptes épargne temps, etc. Les charges sociales et fiscales liées aux charges de personnel correspondent aux cotisations de sécurité sociale, de mutuelle, prévoyance, etc.

Au sein des charges financières, les charges d'intérêts regroupent les charges sur dettes financières, sur instruments financiers à terme, sur les autres éléments constitutifs de la trésorerie, ou sur les dettes liées aux opérations de financement. Les pertes de change liées aux dettes financières et aux instruments financiers libellés en monnaie étrangère sont identifiées sur une ligne spécifique.

Les charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement correspondent aux moins-values supportées lors de la cession des valeurs mobilières de placement et des équivalents de trésorerie. Les rubriques similaires sont identifiées au sein des produits financiers.

### 3. L'ANNEXE

L'annexe fait partie intégrante des états financiers. Elle ne peut se substituer au bilan et au compte de résultat qu'elle complète et commente.

#### 3.1. Les principes d'établissement de l'annexe

Les informations fournies dans l'annexe contribuent à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'organisme. Elles permettent d'expliquer ou de préciser le contenu de certains postes du bilan et du compte de résultat.

L'annexe apporte également certains éclairages sur l'activité de l'organisme et l'environnement dans lequel il évolue.

L'annexe contient toutes les informations significatives susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des états financiers. À 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 et s'apprécie tant d'un point de vue quantitatif que qualitatif. Est ainsi considérée comme significative, toute information dont l'absence serait susceptible de modifier le jugement des utilisateurs sur la situation patrimoniale et financière de l'organisme.

#### 3.2. Le contenu de l'annexe

L'annexe fait l'objet d'une présentation organisée regroupant des informations de nature qualitative et quantitative. L'annexe doit notamment présenter :

- > Les informations de nature qualitative ou quantitative pouvant éclairer le lecteur des comptes sur l'activité de l'organisme et son environnement.
- > En cas de difficultés rencontrées dans l'application de certaines dispositions du présent Recueil, les organismes 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.
- > Les méthodes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des comptes.
- > Les changements de méthodes comptables les changements d'estimations comptables et les corrections d'erreurs.
- > Les informations qui détaillent ou expliquent les montants inscrits au bilan et au compte de résultat.
- > Les informations qui ne figurent pas dans le bilan et le compte de résultat mais qui doivent néanmoins être portées dans l'annexe, tels que les engagements reçus et donnés **qui affectent les exercices futurs et** peuvent avoir des conséquences sur l'évolution du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'organisme. Ces engagements à mentionner dans l'annexe sont définis dans les différentes normes comptables, et en particulier dans la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe ». ~~Ces informations peuvent être présentées sous la forme d'un tableau de synthèse.~~



- ~~> Les informations relatives à l'articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire<sup>1</sup>:~~
- ~~• Un tableau présentant l'articulation entre les résultats de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire qui permet d'expliquer le passage du résultat comptable au résultat budgétaire<sup>2</sup>. Sont notamment présentés :~~
    - ~~- les décalages entre l'année de la constatation de la recette budgétaire et celle de la comptabilisation en produits,~~
    - ~~- les décalages entre l'année de la constatation de la dépense budgétaire et celle de la comptabilisation en charges,~~
    - ~~- les dépenses et les recettes qui ne se traduisent pas par des charges ou des produits,~~
    - ~~- les opérations constatées uniquement en comptabilité patrimoniale.~~
  - ~~• Une présentation des principaux engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu.~~
- > Un tableau des flux de trésorerie. Ce tableau présente l'évolution entre l'ouverture et la clôture de l'exercice de la situation de trésorerie de l'organisme. Il distingue notamment les différents flux de trésorerie selon la nature des opérations concernées. Ce tableau peut être accompagné de commentaires appropriés.

Dans chacune des normes du Recueil, figure par ailleurs un paragraphe sur les informations à fournir dans l'annexe.

---

<sup>1</sup> ~~Pour les organismes qui appliquent les dispositions relatives à la comptabilité budgétaire du titre III du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.~~

<sup>2</sup> ~~Lorsque les états financiers sont soumis à l'opinion d'un certificateur des comptes, ce tableau n'est pas inclus dans le champ de la certification dans la mesure où le résultat budgétaire n'est pas audité.~~

**Modèle de tableau des flux de trésorerie établi selon la méthode directe**

<b>TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE</b>	<b>EXERCICE N</b>	<b>EXERCICE N-1</b>
<p><b><u>FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS À L'ACTIVITÉ</u></b></p> <p><b>ENCAISSEMENTS</b></p> <p>Produits sans contrepartie directe : subventions et produits assimilés</p> <p>Produits avec contrepartie directe : produits directs d'activité</p> <p><b>DÉCAISSEMENTS</b></p> <p>Charges de fonctionnement</p> <p style="padding-left: 20px;"><i>Charges de personnel</i></p> <p style="padding-left: 20px;"><i>Charges de fonctionnement (hors charges de personnel)</i></p> <p>Charges d'intervention : dispositifs pour compte propre</p>		
<b>TOTAL (I)</b>		
<p><b><u>FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT</u></b></p> <p><b>ENCAISSEMENTS</b></p> <p>Cessions d'immobilisations incorporelles</p> <p>Cessions d'immobilisations corporelles</p> <p>Cessions d'immobilisations financières</p> <p>Autres opérations</p> <p><b>DÉCAISSEMENTS</b></p> <p>Acquisitions d'immobilisations incorporelles</p> <p>Acquisitions d'immobilisations corporelles</p> <p>Acquisitions d'immobilisations financières</p> <p>Autres opérations</p>		
<b>TOTAL (II)</b>		
<p><b><u>FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT</u></b></p> <p><b>ENCAISSEMENTS</b></p> <p>Dotations en capitaux propres</p> <p>Émissions d'emprunts</p> <p>Autres opérations</p> <p><b>DÉCAISSEMENTS</b></p> <p>Remboursements d'emprunts</p> <p>Autres opérations</p>		
<b>TOTAL (III)</b>		
<p><b><u>FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS GÉRÉES POUR LE COMPTE D'ORGANISMES TIERS</u></b></p> <p><b>ENCAISSEMENTS</b></p> <p><b>DÉCAISSEMENTS</b></p>		
<b>TOTAL (IV)</b>		
<b>VARIATION DE TRÉSORERIE (V= I+II+III+IV)</b>		
<b>TRÉSORERIE À L'OUVERTURE</b>		
<b>TRÉSORERIE À LA CLÔTURE</b>		

**Modèle de tableau des flux de trésorerie établi selon la méthode indirecte**

<b>TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE</b>	<b>EXERCICE N</b>	<b>EXERCICE N-1</b>
<b><u>FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS À L'ACTIVITÉ</u></b>		
<b>RÉSULTAT NET</b>		
Élimination des charges et produits sans incidence sur la trésorerie ou non liés à l'activité :		
Amortissements et provisions, hors provisions sur actif circulant		
Plus-values de cession		
Autres <sup>5</sup>		
Variation du besoin en fonds de roulement lié à l'activité <sup>6</sup>		
<b>TOTAL (I)</b>		
<b><u>FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT</u></b>		
<b>ENCAISSEMENTS</b>		
Cessions d'immobilisations incorporelles		
Cessions d'immobilisations corporelles		
Cessions d'immobilisations financières		
Autres opérations		
<b>DÉCAISSEMENTS</b>		
Acquisitions d'immobilisations incorporelles		
Acquisitions d'immobilisations corporelles		
Acquisitions d'immobilisations financières		
Autres opérations		
<b>TOTAL (II)</b>		
<b><u>FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT</u></b>		
<b>ENCAISSEMENTS</b>		
Dotations en capitaux propres		
Émissions d'emprunts		
Autres opérations		
<b>DÉCAISSEMENTS</b>		
Remboursements d'emprunts		
Autres opérations		
<b>TOTAL (III)</b>		
<b><u>FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX OPÉRATIONS GÉRÉES POUR LE COMPTE D'ORGANISMES TIERS</u></b>		
<b>ENCAISSEMENTS</b>		
<b>DÉCAISSEMENTS</b>		
<b>TOTAL (IV)</b>		
<b>VARIATION DE TRÉSORERIE (V=I+II+III+IV)</b>		
<b>TRÉSORERIE À L'OUVERTURE</b>		
<b>TRÉSORERIE À LA CLÔTURE</b>		

<sup>5</sup> Notamment, le cas échéant, des dividendes.

<sup>6</sup> À détailler par grandes rubriques (stocks, créances et dettes liées à l'activité, comptes d'imputation provisoire non débouclés).

**NORME N° 13**  
**LES ENGAGEMENTS**  
**À MENTIONNER**  
**DANS L'ANNEXE**



## NORME N° 13

# LES ENGAGEMENTS À MENTIONNER DANS L'ANNEXE

Dispositions normatives

## EXTRAITS

### 1. CHAMP D'APPLICATION

#### 1.2. Catégories d'engagements

Les engagements de l'organisme à mentionner dans l'annexe peuvent être regroupés en trois catégories, sachant que l'organisme peut adapter ces catégories en fonction de ses missions :

- > 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'organisme. Ces engagements se caractérisent par l'existence de documents contractuels ou juridiques liant l'organisme à un tiers. Ils comprennent notamment :
  - les garanties de dette accordées ;
  - les garanties liées à des missions d'intérêt général, comme des mécanismes d'assurance ;
  - les garanties de passifs :
    - les opérations de cession et restructuration d'entreprises ;
    - les garanties liées à la mise en œuvre de structures spécifiques ;
  - les engagements financiers de l'organisme :
    - les contrats de cofinancement ;
    - les autres engagements financiers significatifs. ~~:- il s'agit notamment des engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu.~~
- > la deuxième catégorie concerne les engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'organisme. Il s'agit d'obligations potentielles de l'organisme pour lesquelles 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 troisième catégorie concerne les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'organisme faisant l'objet de litiges avérés et les engagements résultant des obligations reconnues par l'organisme, pour lesquels les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ne sont pas vérifiées.