

CNOCF

Conseil de normalisation
des comptes publics

CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS

RELEVANT DE LA COMPTABILITE D'EXERCICE

AVIS N° 2016-02 DU 4 JUILLET 2016



SOMMAIRE

INTRODUCTION - UTILITE D'UN CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS	4
CHAPITRE 1- ROLE ET PORTEE DU CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS	9
A. INFORMATION COMPTABLE	9
B. ENTITE COMPTABLE	9
C. CONTENU DU CADRE CONCEPTUEL	9
D. PORTEE DU CADRE CONCEPTUEL	10
CHAPITRE 2 - SPECIFICITES DE L'ACTION PUBLIQUE	12
A. SOURCE DE L'ACTION PUBLIQUE ET DE SES SPECIFICITES	12
B. DISTINCTION ENTRE LES OBJECTIFS DU POUVOIR SOUVERAIN ET L'ACTION DES ENTITES PUBLIQUES	13
C. PRINCIPALES CONSEQUENCES COMPTABLES DE L'IDENTIFICATION DE LA SOUVERAINETE COMME SOURCE DES SPECIFICITES DE L'ACTION PUBLIQUE	13
1. Statut comptable du pouvoir souverain	13
2. Conséquence sur les normes comptables	14
3. Définition d'un principe de continuité d'existence propre aux entités publiques	14
4. Définition du niveau de maturité des droits et obligations spécifiques de l'action publique requis pour être pris en compte par la comptabilité	15
D. IDENTIFICATION DES PRINCIPALES SPECIFICITES DE L'ACTION DES ENTITES PUBLIQUES	16
1. Spécificités liées à la nature et aux fonctions des entités publiques	16
a. Autonomie encadrée	16
b. Caractère obligatoire et unilatéral de certaines décisions publiques	16
c. Pérennité de l'action publique	17
d. Importance du budget	17
e. Importance des opérations sans contrepartie directe équivalente	17
f. Caractère non cessible des entités publiques	18
2. Spécificités liées aux moyens attribués aux entités publiques et à certaines de leurs obligations	18
CHAPITRE 3 - ENTITES ENTRANT DANS LE CHAMP D'APPLICATION DU CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS	24
CHAPITRE 4 - UTILISATEURS DE L'INFORMATION COMPTABLE ET OBJECTIFS ASSIGNES AUX ETATS FINANCIERS	27
A. UTILISATEURS DES COMPTES PUBLICS	27
B. BESOINS GENERAUX D'INFORMATION DES UTILISATEURS	28
C. OBJECTIFS ET LIMITES DES ETATS FINANCIERS	28
1. Rendre compte	28
2. Le cas échéant, permettre la mise en cohérence avec le budget ou les prévisions, voire avec d'autres dispositifs comptables	29
3. Précautions accompagnant la lecture des états financiers	29

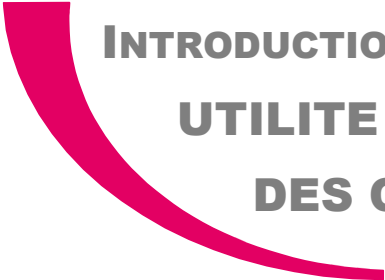
CHAPITRE 5 - CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DES ETATS FINANCIERS	33
A. PRINCIPES GENERAUX	33
B. CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DES ETATS FINANCIERS	33
C. CONTRAINTES A PRENDRE EN CONSIDERATION	35
1. Rapport coûts / avantages	35
2. Importance relative	35
3. Confidentialité de certaines opérations ou transactions	35
CHAPITRE 6 - ELEMENTS ET COMPTABILISATION	38
A. ELEMENTS	38
1. Actif	38
2. Passif	38
a. Définition	38
b. Examen des critères de définition d'un passif	39
c. Inexistence d'obligation spécifique implicite des entités publiques	40
3. Situation nette ou fonds propres	41
4. Produits, charges et résultat	41
a. Produits	41
b. Charges	41
c. Résultat	42
B. COMPTABILISATION	42
1. Définition de critères de comptabilisation	42
2. Décomptabilisation	43
C. ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS	43
CHAPITRE 7 - EVALUATION	48
A. EVALUATION D'UN ACTIF	48
1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale : détermination de la valeur d'entrée d'un actif	48
2. Evaluation à la date de clôture	49
B. EVALUATION D'UN PASSIF	49
C. EVALUATION D'UN PRODUIT OU D'UNE CHARGE	49
D. CRITERES DE CHOIX D'UNE METHODE D'EVALUATION	50
CHAPITRE 8 - PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS	52
A. COMPOSITION DES ETATS FINANCIERS	52
B. PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS	52
CHAPITRE 9 - CONSOLIDATION ET COMBINAISON D'ENTITES COMPTABLES	54
GLOSSAIRE	56

GUIDE DE LECTURE DU DOCUMENT

Le cadre conceptuel des comptes publics se compose d'une introduction, de neuf chapitres et d'un glossaire.

Ces différentes parties sont suivies de « notes » qui, en tant que de besoin, commentent certains paragraphes du cadre conceptuel, les illustrent ou précisent le contexte institutionnel français dans lequel le cadre s'inscrit. Les notes ont seulement vocation à en faciliter la lecture.

Les termes suivis d'un astérisque (*) sont définis dans le glossaire annexé au cadre conceptuel.



INTRODUCTION

UTILITE D'UN CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS

- [1] Initialement développée pour les entreprises pour décrire la situation et les résultats financiers d'une entité, la comptabilité d'exercice (*) est fondée sur le **principe de la constatation des droits et des obligations**, en vertu duquel les opérations et les autres événements doivent être pris en compte au moment où ils se produisent, indépendamment de la date de paiement ou d'encaissement éventuellement afférente. En conséquence, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et présentés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rattachent.
- [2] Dès lors que, selon la réglementation qui leur est applicable, les entités relevant du présent cadre conceptuel¹ produisent des états financiers établis selon des règles de comptabilité d'exercice, elles appliquent le principe de la constatation des droits et obligations.
- [3] Les règles de la comptabilité d'exercice sont fixées selon des **normes comptables**. Celles-ci s'appuient sur des **concepts**, qui permettent d'identifier les opérations et événements pris en considération ainsi que les modalités de leur traduction comptable et de leur présentation dans des états financiers. Ces concepts et ces normes sont définis pour les entreprises soit dans le plan comptable général, soit dans le cadre conceptuel et les normes « IFRS »². Les éléments constitutifs des comptes sont ainsi appréhendés sous les appellations « actifs », « passifs », « charges », « produits », « situation nette » et « résultat ». Les états financiers³ qui en présentent la synthèse comportent, au minimum, un bilan, un compte de résultat, une annexe, et éventuellement un tableau des flux de trésorerie et un tableau de variation de la situation nette.
- [4] Par principe, la comptabilité d'exercice des entités publiques reprend les règles applicables aux entreprises sauf **spécificités de l'action publique**. La reconnaissance de l'existence de telles spécificités, susceptibles d'entraîner l'édiction de dispositions normatives *ad hoc*, suppose de caractériser précisément ces spécificités et d'établir une justification conceptuelle de leurs conséquences comptables. Le présent cadre conceptuel a précisément pour objet de faire le lien entre les concepts applicables à l'entreprise et aux entités publiques et les concepts

¹ Les entités relevant du présent cadre conceptuel sont qualifiées ci-après d' « entités publiques ».

² IFRS : *International Financial Reporting Standards*.

³ Cf. *infra*, Chapitre 8 « Présentation des états financiers ».

spécifiques à ces dernières. Il permet au normalisateur des comptes publics de déterminer les cas dans lesquels l'adoption ou l'adaptation d'une règle applicable aux entreprises est appropriée et ceux qui requièrent une approche conceptuelle et normative originale, fondée sur la reconnaissance et l'analyse des conséquences comptables d'une spécificité de l'action publique. Pour cette raison, il développe davantage les réflexions sur les éléments spécifiques de l'action publique et leurs sources que sur ce qui peut être considéré comme le « droit commun » comptable supposé connu du lecteur qui se réfèrera, le cas échéant, aux documents précités.

[5] Ainsi, le cadre conceptuel présente et explicite les concepts sous-jacents aux normes, qui sont :

- > soit des concepts comptables généralement admis, issus de la comptabilité d'entreprise dès lors que les opérations à décrire sont similaires ou assimilables à celles des entreprises. Dans ce cas, les normes comptables qui s'appuieront sur ces concepts convergeront avec celles des entreprises ;
- > soit des concepts requis par les spécificités de l'action des entités publiques. Dans ce cas, les normes comptables qui s'ensuivront détermineront, en tant que de besoin, les traitements comptables *ad hoc* justifiés par ces spécificités.

[6] La formalisation des concepts sur lesquels se fondent les normes comptables permet de :

- > favoriser la convergence et vérifier la cohérence du corpus normatif ;
- > fournir des éléments de compréhension et d'interprétation de ces normes ;
- > comprendre le sens et la portée de l'information présentée dans les états financiers (ci-après dénommée « information comptable » (*)).

[7] En explicitant le champ d'intervention de la comptabilité d'exercice et en identifiant, *a contrario*, la nature des informations qui en sont exclues, le présent cadre conceptuel éclaire les apports et les limites de l'information comptable, la rendant ainsi plus intelligible.

Notes sur l'introduction

[8] *Note sur la comptabilité d'exercice (paragraphe 1)*

La comptabilité d'exercice est également qualifiée de « comptabilité générale » (*) ou de comptabilité « en droits constatés ». Dans la sphère publique, il est parfois question de « comptabilité patrimoniale ». L'expression la plus usuelle pour les entreprises, celle de « comptabilité d'engagement », n'est pas utilisée en comptabilité publique à raison du risque de confusion avec le suivi des « engagements » budgétaires.

Les opérations et évènements pris en compte par la comptabilité d'exercice ne donnent pas nécessairement lieu à encaissement ou paiement, même si c'est le plus souvent le cas.

Pour les entités publiques, la « période » comptable correspond à l'exercice (*).

[9] *Note sur la notion de « règles comptables d'entreprises » (paragraphe 4)*

Selon l'un des principes fondateurs de la comptabilité d'exercice dans les entités publiques, les règles de la comptabilité sont celles des entreprises sauf spécificités de l'action publique. Le cadre juridique actuel ne définit cependant pas le référentiel d'entreprise retenu : il peut plus particulièrement s'agir des IFRS applicables aux comptes consolidés des sociétés cotées sur un marché réglementé ou du plan comptable général français applicable à leurs comptes sociaux et aux autres sociétés.

[10] *Note sur l'information comptable (paragraphe 6)*

L'« information comptable » est l'information contenue dans les états financiers.

Elle est incluse dans l'information financière, notion plus large que l'information relevant de la comptabilité d'exercice. L'information financière peut englober, au-delà des états financiers stricto sensu, l'analyse financière, les projections financières, les analyses de soutenabilité, etc. – cf. *infra*.

[11] *Note sur le positionnement des travaux sur le présent cadre conceptuel dans le contexte international*

L'application de la comptabilité d'exercice aux entités publiques s'inscrit dans le contexte d'une démarche internationale en cours, mondiale et européenne, de convergence des concepts et des normes comptables applicables aux entités publiques : de nombreux pays ont adopté des approches similaires ou comparables depuis quelques décennies. De plus, le besoin de comparabilité internationale s'accroît. La comptabilité d'exercice est considérée comme un moyen puissant d'améliorer cette comparabilité. Elle permet également de fiabiliser beaucoup

de données utilisées dans les débats internationaux sur les finances publiques, au premier rang desquelles figurent les comptes de la Nation dont la normalisation est ancienne et évolutive.

Le présent cadre conceptuel prend en considération les travaux analogues menés par des organismes internationaux ou par les normalisateurs de grands Etats (IASB, IPSAS Board, GASB, FASAB⁴...) ainsi que le cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'Etat de 2004. Il propose une doctrine qui, si elle peut s'appliquer dans d'autres contextes, doit en premier lieu permettre de résoudre les questions posées à la comptabilité des entités publiques françaises.

[12] *Note sur les textes fondateurs de la comptabilité d'exercice dans les entités publiques en France*

La référence à la comptabilité d'exercice est présente de longue date dans la sphère publique. Sans remonter aux origines, on notera que le règlement général sur la comptabilité publique du 29 décembre 1962 prévoyait que tous les organismes qui lui étaient soumis devaient tenir une comptabilité générale, dont la nomenclature s'inspirait du plan comptable général (voire s'y conformait pour certaines entités). De nombreux textes législatifs ou réglementaires ont ensuite progressivement étendu la comptabilité d'exercice à l'ensemble des entités publiques. Peuvent être notamment cités les textes suivants :

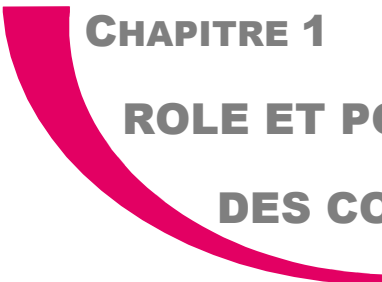
- > La Constitution, dont l'article 47-2 alinéa 2 dispose que : « *Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ».
- > L'article 27 de la loi organique n°2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) qui prévoit, notamment, que l'Etat tient « *une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations* », selon les dispositions de l'article 30.
- > L'article L.114-5 du code de la sécurité sociale qui prévoit que : « *Les régimes obligatoires de base de sécurité sociale et les organismes concourant à leur financement appliquent un plan comptable unique fondé sur le principe de la constatation des droits et obligations* ». La comptabilisation selon le principe de la constatation des droits et obligations a été introduite dès 1996 pour ces organismes.
- > Le décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique définit la comptabilité générale pour les entités du secteur public auxquelles il s'applique. Il prévoit, tout comme la loi organique n°2001-692

⁴ IASB : *International Accounting Standards Board*.
 IPSAS Board : *International Public Sector Accounting Standards Board*.
 GASB : *Governmental Accounting Standards Board*.
 FASAB : *Federal Accounting Standards Advisory Board*.

du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances précitée, que les règles comptables des entités publiques ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de leur action.

- > Différents codes ou lois non codifiées qui introduisent des obligations de tenue de comptes selon les règles de la comptabilité d'exercice pour des entités particulières.

Le présent cadre conceptuel tient compte des acquis importants en matière de comptabilité d'exercice des entités publiques et vise à la poursuite des progrès accomplis par l'extension des concepts pertinents à l'ensemble des entités publiques.



CHAPITRE 1

ROLE ET PORTEE DU CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS

A. INFORMATION COMPTABLE

- [13] Le cadre conceptuel des comptes publics concerne exclusivement **l'information comptable établie conformément aux principes de la comptabilité d'exercice** et produite sous forme de « **comptes** » ou d'« **états financiers** ». Ces termes sont considérés comme synonymes.
- [14] Il s'applique aux **comptes individuels** des entités publiques identifiées comme des « entités comptables » (cf. B - *infra*), ainsi qu'aux comptes consolidés ou combinés établis conformément à la réglementation en vigueur et dans les limites prévues par le chapitre 9.
- [15] Il ne s'applique pas aux autres documents comportant des informations comptables ou qui s'y réfèrent, tels que les comptes rendus budgétaires, les rapports de gestion, les rapports sur la soutenabilité des politiques publiques ou sur les indicateurs de performance des entités publiques, même si ces documents s'appuient, en tout ou partie, sur la comptabilité d'exercice. Dans certains cas, la frontière entre le contenu des états financiers et les informations relevant de ces autres documents peut être difficile à définir. Ces difficultés devront être résolues au cas par cas dans les normes concernées.

B. ENTITE COMPTABLE

- [16] Le cadre conceptuel des comptes publics concerne des entités comptables publiques.
- [17] Une entité comptable est une entité dotée de droits et d'obligations propres et identifiables, qui produit des états financiers conformément aux principes de la comptabilité d'exercice, par obligation législative ou réglementaire ou par choix.

C. CONTENU DU CADRE CONCEPTUEL

- [18] Le cadre conceptuel des comptes publics est un ensemble cohérent de concepts utilisés dans les normes comptables relatives aux états financiers établis par les entités comptables publiques. Ces concepts, qui prennent en compte les principales spécificités de l'action publique en ce qu'elles sont susceptibles d'avoir des conséquences comptables, ont trait :

- > aux opérations et aux événements dont il convient de tenir compte pour établir les états financiers ;
- > aux critères de comptabilisation ;
- > au choix des méthodes d'évaluation ;
- > aux orientations devant guider la présentation des états financiers.

[19] Cet ensemble de concepts est défini en fonction des différentes utilisations possibles des états financiers, telles que le cadre conceptuel les envisage. Celui-ci précise également la portée et les limites de l'information produite par la comptabilité d'exercice.

D. PORTEE DU CADRE CONCEPTUEL

[20] Le cadre conceptuel n'a pas de force normative et n'énonce pas de règles comptables. Il s'adresse :

- > au Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), organisme chargé de proposer aux Ministres les normes comptables applicables aux entités relevant de leur champ de compétence ;
- > aux autorités chargées de fixer les règles de mise en œuvre des normes comptables ;
- > aux producteurs des comptes des entités publiques, afin de les éclairer pour l'application des normes et règles comptables ;
- > aux auditeurs chargés d'exprimer une opinion sur les états financiers de ces entités, pour les aider à apprécier la correcte application des normes ;
- > aux utilisateurs des états financiers.

[21] Le cadre conceptuel permet, plus particulièrement, au normalisateur de veiller à la cohérence des normes et des états financiers. Il est également un instrument de compréhension des normes pour ceux qui établissent les états financiers, ceux qui les contrôlent et ceux qui les utilisent. Il peut également faciliter l'interprétation des normes, par exemple pour traiter certains cas particuliers ou certaines opérations nouvelles, pour lesquels les normes existantes n'apporteraient pas de réponse certaine.

Notes sur le chapitre 1

[22] *Note sur l'information concernée par le cadre conceptuel (paragraphe 13)*

Le cadre conceptuel ne traite pas des nomenclatures ni des techniques de tenue des comptes. Il concerne uniquement la présentation et le contenu des états financiers. Il ne s'applique ni à la comptabilité budgétaire, ni à la comptabilité analytique ou d'analyse des coûts, ni à la comptabilité nationale.

[23] *Note sur l'entité comptable (paragraphe 16 et 17)*

Une entité comptable est généralement dotée de la personnalité juridique. Il peut cependant s'agir d'un domaine d'activités identifiable au sein d'une organisation (par exemple, des services sans personnalité morale dotés de l'autonomie financière).

Les éléments des états financiers des entités comptables dépourvues de la personnalité juridique sont partie intégrante des états financiers de la personne morale à laquelle elles sont rattachées.

Une entité a une « obligation comptable » si des textes législatifs ou réglementaires lui imposent de produire des états financiers. Cette obligation n'est pas fixée par le cadre conceptuel mais par les autorités en charge de la réglementation. Au-delà des obligations comptables définies par les textes, une entité peut choisir de produire des états financiers.

[24] *Note sur la portée du cadre conceptuel (paragraphe 21)*

En l'absence de norme permettant de traiter une opération particulière, le producteur de comptes et, le cas échéant, l'auditeur, peuvent se référer au cadre conceptuel pour déterminer la méthode comptable la plus appropriée. Dans ce cas, du fait du caractère non contraignant du cadre conceptuel, tout raisonnement qui s'appuie sur lui (par renvoi ou référence) doit être accepté par l'ensemble des parties prenantes à la décision.



CHAPITRE 2

SPECIFICITES DE L'ACTION PUBLIQUE

A. SOURCE DE L'ACTION PUBLIQUE ET DE SES SPECIFICITES

- [25] L'action publique est la mise en œuvre de politiques publiques, qui sont l'expression de la volonté du peuple, détenteur de la souveraineté nationale. Ce pouvoir souverain fixe, dans le cadre d'un processus politique, les conditions dans lesquelles les entités publiques exécutent les missions qu'il leur confie, directement ou indirectement.
- [26] Le processus politique définit ainsi l'entité chargée de mettre en œuvre une politique publique, la nature de l'action à conduire, les modalités possibles de sa mise en œuvre ainsi que les moyens susceptibles d'y être consacrés. Il attribue à une entité des droits et des obligations pour conduire sa mission.
- [27] Les entités publiques ne sont donc pas seulement des entités économiques ou financières ; elles sont aussi des entités politiques, dans le sens où leur action est strictement encadrée par le processus politique qui a défini leurs missions. Cet encadrement strict, essentiellement juridique, a des conséquences :
- > sur l'autonomie des entités publiques et, en corollaire :
 - sur leur niveau de responsabilité,
 - sur la nature des droits et obligations qu'elles portent,
 - > sur leurs modalités de fonctionnement.
- [28] Le présent cadre conceptuel identifie ainsi l'existence d'un pouvoir « surplombant » les entités publiques, né de la souveraineté, qu'il choisit par convention d'appeler « *le pouvoir souverain* ». Ce terme sera utilisé dans toute la suite du document pour désigner le détenteur de la souveraineté.
- [29] Le pouvoir souverain peut proportionner les ambitions des politiques publiques qu'il définit aux ressources financières qu'il décide d'y consacrer, dans le respect des principes généraux du droit et de la jurisprudence constitutionnelle.
- [30] Il peut, en théorie à tout moment (sous réserve de la mise en œuvre des processus constitutionnels, législatifs et réglementaires), créer, supprimer ou modifier le contenu des politiques publiques ainsi que l'organisation chargée de les mettre en œuvre. Cette faculté est

d'autant plus large que les droits ou obligations ne sont pas encore attribués explicitement à des entités publiques identifiées.

B. DISTINCTION ENTRE LES OBJECTIFS DU POUVOIR SOUVERAIN ET L'ACTION DES ENTITES PUBLIQUES

[31] L'identification de la souveraineté comme source des prérogatives particulières et des spécificités de l'action des entités publiques conduit à distinguer deux niveaux d'analyse :

- > celui du **pouvoir souverain**, support de droits collectifs et du service public, décideur des politiques publiques et détenteur, sous diverses formes, du pouvoir politique (constitutionnel et législatif). En matière de droits collectifs, le pouvoir souverain a des « pouvoirs » et des « engagements » qu'il attribue partiellement aux entités publiques, selon un processus formel et dans des conditions définissant les droits et obligations leur incombant. C'est notamment le cas pour les « droits-créances » (*) ;
- > celui des **entités publiques** chargées, selon diverses modalités, de mettre en œuvre les politiques publiques qui traduisent en actes la volonté du pouvoir souverain. Ces entités sont « gestionnaires » des compétences, moyens et ressources que le pouvoir souverain leur a attribués et doivent en rendre compte. L'entité « Etat » occupe une place particulière parmi ces entités parce qu'elle se voit attribuer, de manière prépondérante, ces compétences et moyens, sans qu'il puisse être confondu avec le pouvoir souverain ni avec d'autres entités (par exemple les collectivités locales).

C. PRINCIPALES CONSEQUENCES COMPTABLES DE L'IDENTIFICATION DE LA SOUVERAINETE COMME SOURCE DES SPECIFICITES DE L'ACTION PUBLIQUE

1. Statut comptable du pouvoir souverain

[32] Le présent cadre conceptuel n'a pas vocation à décrire des principes comptables applicables au pouvoir souverain. En effet, celui-ci, qui se manifeste par des processus politiques divers et « missionne » des entités diverses, n'agit pas comme une unité opérationnelle et ne répond pas à la définition d'une entité comptable (cf. *supra*) ; il ne rend pas de comptes et n'a donc pas de comptabilité. Ainsi, la notion de comptes du pouvoir souverain n'est pas pertinente. La comptabilité ne traite pas de pouvoirs. Elle traite de la gestion des entités publiques dont le pouvoir souverain définit, explicitement ou implicitement, les responsabilités et qui sont alors tenues d'établir des comptes relatifs aux opérations et événements affectant leur situation financière. Ces entités publiques identifiées sont, quant à elles, des entités comptables.

2. Conséquence sur les normes comptables

[33] Les textes législatifs et réglementaires posent le principe selon lequel la comptabilité d'exercice des entités publiques fait référence à la comptabilité d'entreprise sauf spécificité de l'action publique. En conséquence :

- > Les droits, obligations ou opérations des entités publiques **similaires ou assimilables à ceux des entreprises** sont traités selon des normes similaires ou assimilables aux normes applicables aux entreprises. Les opérations similaires ou assimilables à celles des entreprises sont :
 - des opérations qui s'inscrivent dans des contrats et sont identiques à celles des entreprises ou des opérations assimilables aux précédentes, même si elles comportent certaines particularités ;
 - des conséquences d'évènements qui ne sont ni sous le contrôle de l'entité, ni sous celui du pouvoir souverain, mais auxquelles l'entité publique doit faire face eu égard aux principes généraux du droit.
- > Les droits, obligations ou opérations qualifiés de **spécifiques de l'action publique** découlent des pouvoirs et engagements du pouvoir souverain et possèdent de ce fait des caractéristiques qui peuvent requérir des dispositions comptables *ad hoc*.

3. Définition d'un principe de continuité d'existence propre aux entités publiques

[34] Le caractère perpétuel de la souveraineté (hors l'hypothèse de disparition de la Nation, par conquête, fusion ou scission) s'oppose à la fragilité des entreprises soumises en permanence aux contraintes du marché. Si les entités publiques peuvent parfois être dissoutes, les droits et obligations que le pouvoir souverain leur a confiés ne sont pas annulés *ipso facto* comme c'est le cas lorsqu'une entreprise disparaît et que son actif net représente la limite de ce qui est exigible. Dans le cas des entités publiques, il existe une déconnexion entre le sort d'une entité et le sort des droits et obligations qu'elle porte. Celui-ci ne dépend pas fondamentalement du sort de l'entité qui les porte mais *in fine* de la décision du pouvoir souverain quant à leur dévolution ou, dans certains cas, leur annulation.

4. Définition du niveau de maturité des droits et obligations spécifiques de l'action publique requis pour être pris en compte par la comptabilité

- [35] Dans le cadre de ses prérogatives de puissance publique, le pouvoir souverain définit et exerce le pouvoir de régulation, directement ou via des entités publiques particulières.
- [36] Le cadre juridique (lois et règlements) qui s'impose à toutes les entités (entités publiques, entreprises, associations ou autres), dans lequel elles existent et effectuent des opérations, est un pouvoir de régulation. Ce pouvoir permet d'imposer des conditions ou sanctions sur les opérations des entités, voire de les proscrire.
- [37] Le cadre conceptuel considère que le pouvoir de régulation, même s'il est effectivement exercé par des entités comptables, reste un apanage du pouvoir souverain et n'est donc pas, en lui-même, susceptible d'un traitement comptable.
- [38] En revanche, le cadre conceptuel détermine les concepts permettant de définir le traitement comptable approprié des opérations, droits et obligations spécifiques de l'action publique exercée par les entités publiques.
- [39] Dès lors qu'une entité publique est responsable de missions pour lesquelles le pouvoir souverain lui a attribué des droits et obligations spécifiques de l'action publique, il convient de déterminer le **moment** où ils doivent⁵ être comptabilisés dans les états financiers de l'entité concernée, c'est-à-dire le moment où ils deviennent **des droits et obligations de l'entité comptable**. Le cadre conceptuel des comptes publics définit ce moment dans le contexte des spécificités de l'action publique et du pouvoir souverain (cf. *infra*, chapitre 6 sur les éléments et leur comptabilisation).
- [40] La comptabilisation ne doit pas se fonder sur les modalités de mise en œuvre d'une action publique, en nature ou en espèces. En effet, la caractérisation des éléments qui constituent les états financiers (cf. chapitre 6) découle de leur nature de droits ou d'obligations et ne s'appuie pas sur la manière dont ils sont mis en œuvre (sous forme de fourniture de biens ou services ou sous forme de versements d'allocations).
- [41] La détermination des concepts relatifs au traitement comptable des opérations, droits et obligations spécifiques de l'action publique doit permettre d'assurer la cohérence interne des états financiers. A cette fin, le cadre conceptuel considère que la matérialisation dans les états financiers des droits et obligations spécifiques de l'action publique intervient au **moment où ils deviennent similaires ou assimilables à ceux d'une entreprise**.

⁵ sous réserve de remplir les critères de définition et de comptabilisation – cf. chapitre 6.

- [42] Il s'agit du moment où les entités deviennent **responsables des actions** qu'elles exécutent et de leurs conséquences. Pour les droits ou ressources qui leur sont attribués, cela se traduit par le fait qu'elles peuvent les utiliser pour conduire leurs missions dans des conditions normales d'exercice ; pour les obligations, cela signifie qu'elles sont effectivement responsables de leur acquittement, ce qui correspond à une notion d' « opposabilité »⁶.

D. IDENTIFICATION DES PRINCIPALES SPECIFICITES DE L'ACTION DES ENTITES PUBLIQUES

- [43] L'action d'une entité publique peut présenter des spécificités par rapport à celle des entreprises, plus ou moins prononcées selon l'entité concernée. A titre indicatif, figurent ci-après les spécificités les plus fréquemment rencontrées. Elles ne sont ni exhaustives, ni nécessairement cumulatives. Les normes pourront s'écarter des règles de la comptabilité d'entreprise dès lors qu'une spécificité de l'action publique sera identifiée, même si celle-ci n'apparaît pas dans la présente énumération.

1. Spécificités liées à la nature et aux fonctions des entités publiques

a. Autonomie encadrée

- [44] Les entités publiques sont chargées de mettre en œuvre des politiques publiques dans le cadre de compétences définies par le pouvoir souverain. Le pouvoir de décision des entités publiques est ainsi strictement encadré par les textes définissant ces compétences.

b. Caractère obligatoire et unilatéral de certaines décisions publiques

- [45] Nombre de dispositifs mis en œuvre par les entités publiques et de leurs décisions revêtent un caractère obligatoire et s'imposent aux tiers, différence majeure avec les entreprises qui fonctionnent sur le modèle du contrat et de la libre volonté des parties. Les entités publiques prennent le plus souvent des actes unilatéraux fondés sur des prérogatives de puissance publique.

⁶ cf. *infra*, chapitre 6 la définition de ce concept.

c. Pérennité de l'action publique

- [46] Les fonctions et les missions afférentes s'inscrivent généralement dans des perspectives à long terme et prévalent sur l'organisation chargée de les mettre en œuvre. Il peut exister ainsi une déconnexion entre le sort des missions, celui de l'entité chargée de les mettre en œuvre et celui des droits et obligations qui y sont attachés. Même si une entité publique disparaît à l'occasion d'une reconfiguration ou d'une réorganisation, ses missions, tout comme ses droits et obligations, perdurent et sont repris par une autre structure, après d'éventuelles redéfinitions.

d. Importance du budget

- [47] Le budget (*) est un acte de prévision et d'autorisation (généralement limitative). Il revêt une importance particulière pour les entités publiques soumises à l'obligation d'établir un tel document. Voté par le Parlement ou par un organe délibérant ou approuvé par une autorité administrative, le budget, qui expose les moyens consacrés à la mise en œuvre de politiques publiques, et le compte rendu de l'exécution budgétaire sont des documents éminents parmi l'ensemble des informations disponibles sur l'entité concernée.
- [48] Toutefois, une part importante de l'action publique, en particulier la Sécurité sociale, n'est pas déterminée par un budget limitatif, mais par des prévisions de dépenses.

e. Importance des opérations sans contrepartie directe équivalente

- [49] Pour mettre en œuvre les politiques publiques, en particulier lorsqu'elles ont trait à des missions de régulation économique et sociale, les entités publiques peuvent :
- > exercer des fonctions d'autorisation, de contrôle et de sanction ;
 - > fournir des biens et services dans le cadre d'opérations non marchandes, donc sans contrepartie directe équivalente ;
 - > effectuer des transferts (*) en espèces.
- [50] Une proportion majoritaire de l'action publique consiste ainsi en la fourniture de prestations sans que les bénéficiaires de ces prestations ne versent une contrepartie directe équivalente à l'entité publique. Ces prestations peuvent prendre la forme de services, individuels ou collectifs (enseignement, défense, sécurité...) ou de transferts (allocations et subventions diverses).
- [51] Certaines de ces actions ont pour objet la mise en œuvre du principe de solidarité, notamment via un financement par répartition (*).
- [52] Les spécificités liées aux fonctions des entités publiques, plus ou moins marquées selon les entités, ont plusieurs effets dont :
- > à l'instar des entités à but non lucratif, l'absence de recherche systématique de profitabilité ;

- > l'absence de lien direct entre les prélèvements obligatoires et les services rendus ;
- > la non affectation des recettes aux dépenses ;
- > l'existence de dispositifs spécifiques dits « d'intervention ».

f. Caractère non cessible des entités publiques

[53] Sauf transformation de leur statut, les entités publiques ne sont pas cessibles. Il convient de se référer à la spécificité du principe d'existence mentionné au paragraphe 34 *supra*. Cette particularité a des incidences en matière de choix de méthodes d'évaluation.

2. Spécificités liées aux moyens attribués aux entités publiques et à certaines de leurs obligations

[54] Les politiques publiques mises en œuvre par les entités publiques sont principalement financées par les prélèvements obligatoires, qui concernent potentiellement toutes les personnes physiques ou morales.

[55] Les spécificités liées aux moyens attribués aux entités publiques résultent essentiellement :

- > du caractère obligatoire des prélèvements qui constituent la majeure partie de ces moyens ;
- > lorsque ces moyens proviennent de l'exploitation du domaine public, des contraintes liées aux caractéristiques particulières de celui-ci comme l'inaliénabilité et l'affectation ;
- > le plus souvent de leur encadrement par des budgets limitatifs (cf. *supra*).

[56] Les spécificités de certaines obligations découlent de leur caractère révocable unilatéralement, dans les limites fixées par des principes généraux du droit, des garanties constitutionnelles et des engagements internationaux ratifiés.

Notes sur le chapitre 2

[57] *Note sur la source de l'action publique (paragraphe 25)*

Selon l'article 3 de la Constitution, « *la souveraineté nationale appartient au peuple qui l'exerce par ses représentants et par la voie du référendum. Aucune section du peuple ni aucun individu ne peut s'en attribuer l'exercice* ». L'article 73 habilite les départements et régions d'outre-mer à fixer eux-mêmes les règles applicables sur leur territoire, dans les limites fixées par la Constitution et éventuellement précisées et complétées par une loi organique.

Selon la doctrine classique, la souveraineté s'envisage comme un pouvoir absolu, indivisible et perpétuel ou encore comme « *la compétence de la compétence* ». Même si le caractère absolu et indivisible peut désormais être discuté, du fait de transferts consentis à l'Union européenne par exemple, cette dernière formulation montre que le détenteur de la souveraineté (le peuple) l'exerce en attribuant aux différentes entités des compétences et les moyens correspondants.

C'est en conséquence la notion de service public qui est généralement mise en avant pour caractériser les entités chargées de mettre en œuvre des politiques décidées par le détenteur de la souveraineté.

Le cadre conceptuel étant un document à vocation comptable, il ne cherche pas à définir précisément la notion de souveraineté à laquelle il recourt pour caractériser la notion d'entité publique comptable. Il ne prétend pas procéder à une analyse juridique de la notion de souveraineté et se réfère à des notions classiques de droit ou de philosophie politique pour fonder un argumentaire qui lui est propre, afin de poser les principes comptables applicables aux entités publiques.

Si toute l'action des entités publiques est, dans sa conception, liée à la souveraineté puisque le pouvoir souverain crée (directement ou par délégation) ces entités, définit leurs fonctions et leur attribue des moyens, le cadre ne s'intéresse à la notion de souveraineté que pour déterminer, d'abord, en quoi elle implique des spécificités dans l'action des entités publiques et, ensuite, dans quelle mesure l'existence du pouvoir souverain peut avoir des conséquences sur les conventions comptables à adopter pour traiter ces spécificités.

Le cadre conceptuel définit les conséquences, sur le plan comptable, de l'existence du pouvoir souverain et notamment de sa capacité à créer et à modifier de manière unilatérale les droits et les obligations des entités publiques. Le cadre constate que certaines opérations spécifiques de l'action publique sont liées à des droits et obligations que le pouvoir souverain peut modifier de manière unilatérale et en déduit⁷ qu'elles sont susceptibles de se voir appliquer des traitements comptables particuliers, dès lors qu'elles ne sont pas similaires ou assimilables à celles des entreprises.

⁷ Cf. chapitre 6 sur la définition et la comptabilisation des éléments.

[58] *Note sur la notion d'Etat et illustration de la distinction entre le niveau du pouvoir souverain et celui des entités gestionnaires (paragraphe 31)*

L'entité « Etat » dont il s'agit et dont on présente les comptes n'est pas l'Etat au sens politique ou du droit international (un territoire, un peuple, un régime politique ayant capacité à agir avec d'autres Etats), mais une entité dont les moyens et les opérations relèvent de la loi de finances. La comptabilité d'exercice tend à décrire, selon ses conventions, la situation et le résultat financiers de l'Etat.

La distinction entre le niveau du pouvoir souverain et celui des entités gestionnaires peut s'illustrer au travers du Parlement et des comptes des assemblées parlementaires.

- > Le Parlement, détenteur du pouvoir législatif, se situe au niveau du « pouvoir souverain ».
- > Au niveau des entités gestionnaires, les comptes de l'Assemblée nationale et du Sénat rendent compte des moyens utilisés par ces institutions pour leur fonctionnement intérieur (indemnités des élus, moyens en personnel, utilisation des bâtiments, etc.). Ces comptes sont inclus dans les comptes de l'Etat-entité comptable et ne visent nullement les effets du pouvoir législatif.

[59] *Note sur le statut comptable du pouvoir souverain (paragraphe 32)*

Il n'existe pas de comptes du pouvoir souverain au sens de la comptabilité d'exercice. Il peut en revanche exister des comptes rendus « politiques » au sens courant du terme, qui sont évidemment hors du champ du cadre conceptuel, ainsi que des analyses macroéconomiques nourries par les données de la comptabilité nationale.

[60] *Note sur la notion de contrat (paragraphe 33)*

La notion de contrat doit être entendue au sens juridique du terme (contrat de droit privé et contrat administratif). Elle n'inclut pas les simples conventions de gestion entre entités publiques ne comportant pas d'obligations formelles.

[61] *Note sur la distinction entre prestations en nature et en espèces (paragraphe 40)*

Même si des politiques publiques peuvent se traduire par la fourniture de prestations (collectives ou individuelles), en nature ou en espèces, le présent cadre considère que différencier les conventions comptables uniquement au regard des modalités d'octroi (nature ou espèces) de ces prestations n'est pas approprié. Ainsi, fournir un service gratuit d'éducation ou verser une allocation pour que les ménages paient eux-mêmes les établissements d'enseignement doit être traité selon les mêmes principes, dès lors que l'obligation d'assurer l'éducation est identique.

[62] *Note sur la comparaison avec l'entreprise (paragraphe 41)*

La traduction comptable des droits et obligations d'une entreprise ne dépend pas de leur origine, législative, réglementaire ou contractuelle. Aussi leur traitement comptable est-il homogène.

Dans le cas d'une entité publique, il convient de déterminer l'origine des droits et obligations. Si elle est contractuelle (ou similaire ou assimilable à un contrat), les droits ou obligations afférents seront traités comme ceux d'une entreprise ; sinon, il convient d'analyser leur maturité, c'est-à-dire dans quelle mesure l'entité publique en est effectivement détentrice. Le cadre conceptuel considère qu'il est nécessaire d'assurer une cohérence interne des états financiers, c'est-à-dire d'y présenter des éléments dont la consistance est comparable. A défaut, la juxtaposition et l'addition dans les états financiers d'éléments dont la consistance n'est pas comparable pourrait induire en erreur l'utilisateur des comptes.

[63] *Note sur les obligations des entités publiques (paragraphe 42)*

Il s'agit d'identifier des droits ou des obligations effectifs, concrétisés auprès de l'entité publique et de les distinguer de ceux qui figurent dans des textes de portée générale, législative ou réglementaire. Même si ces textes peuvent fonder une exigence d'un administré à l'égard d'une entité publique, l'obligation effective de l'entité résulte du droit de cet administré après qu'il a été matérialisé quant à son contenu et rendu opposable par un acte juridique spécifique, contractuel ou unilatéral.

[64] *Note sur les actes unilatéraux (paragraphe 45)*

Les obligations résultent de la volonté des parties ou sont prévues par la loi ou la jurisprudence. Pour une entreprise privée, la principale source des obligations d'origine volontaire est le contrat, même si les actes unilatéraux peuvent exister.

Traditionnellement, le droit français n'admet pas qu'une manifestation unilatérale de volonté puisse créer des obligations pour son auteur, même si elle peut créer des effets de droit pour le bénéficiaire. Seul un engagement unilatéral formel pourrait créer une obligation, en observant toutefois que si une seule volonté peut créer un devoir, elle pourrait également le défaire, ce qui est contraire à la notion d'obligation.

Les actes unilatéraux pris par les entités publiques ont deux types d'effet pour les personnes qu'ils concernent :

- > soit ces actes produisent des effets de droit pour les bénéficiaires ; il convient alors d'analyser si ces actes administratifs unilatéraux créateurs de droits créent une obligation pour l'entité publique elle-même ;
- > soit ces actes créent une obligation pour les tiers, et un droit pour l'entité publique si ces tiers ne peuvent se soustraire à leur obligation.

[65] *Note sur l'importance du rapprochement avec le budget (paragraphe 47 et 48)*

Le cadre conceptuel ne concerne pas le budget (figurant dans la loi de finances pour l'Etat), qui obéit à ses propres règles, même si son élaboration et son exécution peuvent s'appuyer sur des données issues de la comptabilité d'exercice. Néanmoins, à raison de l'importance des informations budgétaires, le cadre conceptuel prend en considération les convergences et les différences entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire (cf. chapitre 4, paragraphe C.2).

[66] *Note sur l'importance des opérations sans contrepartie directe équivalente (paragraphe 49 à 52)*

L'action publique repose souvent sur des prestations fournies par une entité publique sans contrepartie directe de valeur approximativement équivalente de la part des bénéficiaires. Il y a alors dissociation entre le payeur, le fournisseur d'une prestation et son bénéficiaire. Plusieurs situations sont envisageables : l'entité publique peut verser une allocation ou une subvention au bénéficiaire qui s'adresse ensuite au fournisseur de la prestation ainsi subventionnée ou bien l'entité publique peut fournir la prestation, directement ou indirectement, gratuitement ou à un prix non significatif économiquement.

[67] *Note sur les droits-créances (paragraphe 31) et le principe de solidarité (paragraphe 51)*

Le Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 – auquel renvoie le Préambule de la Constitution du 4 octobre 1958 – pose les principes par lesquels la Nation offre à ses membres certaines garanties collectives, souvent qualifiées de « droits créances ». Ce préambule dispose ainsi que :

« 10. La Nation assure à l'individu et à la famille les conditions nécessaires à leur développement.

11. Elle garantit à tous, notamment à l'enfant, à la mère et aux vieux travailleurs, la protection de la santé, la sécurité matérielle, le repos et les loisirs. Tout être humain qui, en raison de son âge, de son état physique ou mental, de la situation économique, se trouve dans l'incapacité de travailler a le droit d'obtenir de la collectivité des moyens convenables d'existence. »

Ces principes guident l'action de la puissance publique, dans les limites définies par le Conseil constitutionnel.

Des dispositions législatives définissent les conditions de leur mise en œuvre. Ainsi, le premier alinéa de l'article 111-1 du code de la sécurité sociale dispose que : « *L'organisation de la sécurité sociale est fondée sur le principe de la solidarité nationale* ».

La solidarité nationale s'exerce dans différents champs et selon différentes modalités. Elle peut, en particulier, intégrer une approche intergénérationnelle qui peut s'apparenter à un fidéicomis (*).

La solidarité nationale s'exerce notamment via des systèmes financés par répartition, dans lesquels les cotisations et autres recettes d'une période financent les prestations de la même période. Certaines cotisations ouvrent des droits (cf. paragraphe 68) mais ne garantissent pas un montant. Un « droit-créance » n'est dès lors pas une créance, et n'en présente pas les caractères d'exigibilité.

[68] *Note sur les droits individuels des personnes soumises à l'obligation de payer les prélèvements obligatoires (paragraphe 54)*

On peut distinguer parmi les prélèvements obligatoires, les impositions de toutes natures et les cotisations sociales selon la nature des droits qu'elles sont susceptibles de créer pour les payeurs.

En matière sociale, si le versement de certaines cotisations ouvre des droits à prestations futures, celles-ci peuvent être conditionnées, par exemple, au fait que le cotisant ou son ayant droit soit, le moment venu, en situation de faire valoir ces droits. Il s'agit ainsi de droits à bénéficier, si l'assuré social est dans la situation requise (retraite, maladie, etc.), de prestations futures financées par les ressources qui seront disponibles l'année de prestation.



CHAPITRE 3

ENTITES ENTRANT DANS LE CHAMP D'APPLICATION DU CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS

[69] Les entités concernées par le présent cadre conceptuel possèdent, à des degrés divers mais à titre principal, tout ou partie des spécificités énoncées au chapitre précédent. En conséquence, elles présentent les caractéristiques cumulatives suivantes :

[70] 1. Il s'agit d'entités instituées par un processus de décision politique ou d'entités qu'elles ont créées en leur confiant une partie de leurs prérogatives ou missions.

[71] 2. Leur principale fonction est de mettre en œuvre des politiques publiques qui peuvent s'exercer essentiellement selon deux modalités :

- a. la fourniture de biens ou de services, collectifs ou individuels, à titre gratuit ou à des prix qui ne sont pas économiquement significatifs (*) ;
- b. le versement de prestations en espèces (transferts monétaires).

Les entités peuvent de surcroît exercer des activités aux conditions du marché.

[72] 3. Pour conduire ces missions, le pouvoir souverain attribue à ces entités, directement ou indirectement, des moyens provenant majoritairement des ressources publiques (*). La plupart de ces moyens sont issus de prélèvements directs ou indirects sur le revenu ou la richesse nationale. Ils se concrétisent par des droits et obligations attribués à l'entité.

Notes du chapitre 3

[73] *Note sur la possibilité d'exercer une activité marchande (paragraphe 71)*

La fonction principale des entités publiques est la mise en œuvre de politiques publiques consistant à fournir ou entretenir des biens publics (*). Cependant, certaines entités peuvent exercer une activité marchande à titre principal (cas d'établissements publics industriels et commerciaux par exemple), soit dans des conditions normales de marché, soit dans le but de compenser un déséquilibre structurel de marché, par absence ou insuffisance notoire d'offre ou de demande que l'entité estime devoir pallier ou que le pouvoir souverain lui demande de pallier.

[74] *Note sur des indices d'appartenance au champ d'application du cadre conceptuel (paragraphe 69)*

On peut identifier divers indices pour déterminer si une entité est concernée par le présent cadre conceptuel et, surtout, par les normes dont il garantit la cohérence. Le recours à de tels indices a uniquement pour but de guider les utilisateurs, en leur fournissant une présomption d'appartenance au champ d'application. Il ne s'agit pas d'une définition alternative de ce champ.

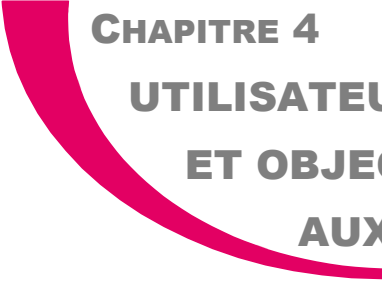
Sont, par exemple, présumées concernées les entités publiques ou de droit privé qui exercent une activité non marchande et qui sont financées majoritairement par des prélèvements obligatoires, notamment des impôts ou des cotisations sociales. Dans certains cas, les bénéficiaires de ces prestations peuvent contribuer directement, pour une part non substantielle, à leur financement.

[75] *Note sur la comparaison entre le champ d'application du cadre conceptuel et le champ de compétence du CNOCP*

Le cadre conceptuel étant un document de principes, son champ d'application ne correspond pas à une liste prédéterminée d'entités.

Le champ d'application du cadre conceptuel des comptes publics correspond au périmètre de compétence des avis du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) créé par l'article 136 de la loi n°2011-1275 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 modifié. Ce champ doit en principe recouvrir celui des administrations publiques (APU), notion définie de longue date par la comptabilité nationale et figurant dans le règlement (UE) du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne, puisque, comme le montrent les débats parlementaires préalables à la création du CNOCP, le législateur souhaitait lui donner compétence sur le secteur des administrations publiques.

Cependant, le texte promulgué ne mentionne pas expressément les administrations publiques et certaines entités peuvent être, notamment en raison de textes particuliers les concernant, incluses ou, au contraire, exclues du champ des APU et / ou du CNOCP. Le champ d'application du présent cadre conceptuel comprend les « entités publiques » dès lors qu'elles sont aussi des « entités comptables », c'est-à-dire qu'elles produisent des états financiers conformément aux principes de la comptabilité d'exercice.



CHAPITRE 4

UTILISATEURS DE L'INFORMATION COMPTABLE ET OBJECTIFS ASSIGNES AUX ETATS FINANCIERS

[76] L'information comptable n'est pas une fin en soi. C'est pourquoi la notion d'utilisateur de l'information comptable (également nommé « lecteur des comptes ») est fondamentale : elle permet de définir la nature et les objectifs des états financiers susceptibles de répondre à leurs besoins.

A. UTILISATEURS DES COMPTES PUBLICS

[77] Au-delà des attentes des gestionnaires ou de leurs tutelles, l'information comptable répond aux besoins d'utilisateurs extérieurs aux entités publiques qui ne sont pas nécessairement en mesure d'accéder directement à une information correspondant à leur attente.

[78] Hormis les utilisateurs internes, les utilisateurs de l'information sont :

- > les citoyens et leurs représentants, à l'évidence premiers destinataires de l'information comptable,

ainsi que :

- > les usagers, bénéficiaires de services ;
- > les contributeurs financiers (contribuables, assurés sociaux ou prêteurs) ;
- > les partenaires sociaux ;
- > les organes de contrôle ;
- > les contractants des entités publiques ;
- > les entités publiques étrangères ou internationales en rapport avec les entités publiques françaises.

[79] Le présent cadre conceptuel considère que l'information sur les comptes publics intéresse potentiellement toute personne, sans que cette dernière ait nécessairement une volonté particulière d'agir vis-à-vis de l'entité publique, ni qu'elle ait capacité pour agir.

B. BESOINS GENERAUX D'INFORMATION DES UTILISATEURS

- [80] Les utilisateurs d'une information financière⁸ ont notamment besoin :
- > d'une information comptable sur la situation financière, patrimoniale et sur les résultats financiers d'une entité publique ;
 - > d'un compte rendu des résultats de la période écoulée au regard du budget ou, en son absence, des prévisions financières adoptées par les instances compétentes ;
 - > d'information sur la soutenabilité de la politique mise en œuvre par l'entité, les projections financières, les données macro-économiques ou le bon usage des finances publiques.
- [81] Le caractère obligatoire des principales ressources publiques (impôts, cotisations sociales obligatoires) renforce l'obligation de rendre compte de leur utilisation par les entités publiques.
- [82] Plusieurs dispositifs, de nature différente, peuvent apporter des réponses à tout ou partie de ces besoins d'information. Il s'agit notamment de la comptabilité d'exercice, de la comptabilité budgétaire (*), de la comptabilité nationale (*), des comptabilités analytique et d'analyse des coûts (et les modèles d'analyse prospective de la comptabilité de gestion) ainsi que des modèles de soutenabilité budgétaire et financière. Chaque utilisateur peut définir l'usage qu'il fait d'un dispositif d'information comptable ou financier, et le combiner avec d'autres sources d'information.

C. OBJECTIFS ET LIMITES DES ETATS FINANCIERS

- [83] Les états financiers doivent apporter aux utilisateurs la meilleure information comptable possible sur une entité. La qualité de l'information repose sur le respect de principes et de règles.

1. Rendre compte

- [84] Le cadre conceptuel, qui concerne exclusivement la comptabilité d'exercice établie selon le principe de la constatation des droits et obligations, définit en quoi l'information comptable ainsi produite peut répondre à certains des besoins d'informations des utilisateurs précédemment identifiés. Ainsi, la comptabilité d'exercice décrit les opérations, les droits et les obligations d'une entité publique et permet d'établir des états financiers dans l'objectif de produire, à date fixe, une image fidèle de son patrimoine, de sa situation financière et de ses résultats financiers. En donnant une information à la clôture des comptes sur les ressources de l'entité, sur ses obligations (i.e. les droits d'autrui sur ces ressources) et sur les flux financiers issus de ses opérations, les états financiers répondent à l'un des besoins d'information des utilisateurs

⁸ Comme indiqué *supra*, cette notion est plus large que la seule information comptable.

(le premier besoin d'information mentionné au B *supra*). Ils ne répondent directement qu'à ce premier besoin.

- [85] Les états financiers permettent aux responsables de rendre compte du résultat et de la situation financière résultant d'évènements passés, sur lesquels l'entité publique ne peut revenir et dont elle devra assumer les conséquences, notamment sur son patrimoine.
- [86] Les états financiers n'ont pas pour objectif de présenter des perspectives financières, mais ils peuvent faciliter à la fois leur établissement et leur lecture.
- [87] Outre leur apport en matière de transparence de la gestion financière publique, les états financiers contribuent aussi à son amélioration par l'éclairage des potentialités de l'entité considérée (en particulier par la meilleure connaissance des créances et des dettes).

2. Le cas échéant, permettre la mise en cohérence avec le budget ou les prévisions, voire avec d'autres dispositifs comptables

- [88] Des dispositifs d'information financière différents et complémentaires de la comptabilité d'exercice répondent aux autres besoins d'information des utilisateurs.
- [89] L'explicitation de la cohérence susceptible d'exister entre la comptabilité d'exercice et les autres comptabilités et outils de gestion, en particulier le rapprochement entre le résultat de la comptabilité budgétaire et le résultat de la comptabilité d'exercice, participe de la bonne information des utilisateurs. De même, il peut être, pour certaines entités, approprié d'exposer le lien avec les statistiques des finances publiques ainsi que les résultats des modèles de projection financière.

3. Précautions accompagnant la lecture des états financiers

- [90] L'explicitation du type d'informations contenues dans les états financiers et, *a contrario*, de celles qui n'y figurent pas, participe de la bonne information des utilisateurs.
- [91] L'interprétation des états financiers demande une certaine prudence, en particulier si l'utilisateur des comptes souhaite procéder à une analyse de solvabilité. Les limites qui s'y attachent ne remettent toutefois nullement en cause leur intérêt.
- [92] L'étude des évolutions des éléments contenus dans les états financiers peut apporter des éclairages utiles à l'utilisateur des comptes. C'est pourquoi les états financiers doivent présenter des informations portant sur deux exercices au moins.

Notes sur le chapitre 4

[93] *Note sur les utilisateurs des comptes publics (paragraphe 77 à 79)*

Il convient tout d'abord d'identifier les catégories d'utilisateurs d'informations de nature comptable et de déterminer si certains d'entre eux apparaissent comme des « utilisateurs premiers ou principaux ».

Il s'agit ensuite de définir quels sont les besoins d'informations communs de ces utilisateurs.

Le cadre conceptuel détermine enfin dans quelle mesure les états financiers établis conformément aux principes de la comptabilité d'exercice peuvent répondre à tout ou partie des besoins identifiés des utilisateurs. Ce faisant, le cadre conceptuel fixe les objectifs des états financiers, précise la portée de l'information que les utilisateurs y trouveront et aussi les limites de cette information, en d'autres termes, ce qui ne figure pas dans ces états financiers.

Le cadre conceptuel considère que les premiers utilisateurs des comptes publics sont les citoyens et leurs représentants. Le cadre ne donne pas de statut particulier aux autres utilisateurs identifiés (usagers, contribuables, fournisseurs...), considérant qu'ils peuvent avoir un égal intérêt pour les comptes publics. L'introduction d'une hiérarchisation entre ces utilisateurs serait nécessaire si elle avait des implications sur le plan comptable, ce que ne prévoit pas le cadre conceptuel. Il présume néanmoins que l'utilisateur des comptes a un niveau de connaissance minimal des principaux concepts comptables.

[94] *Note sur les objectifs et les utilisateurs des états financiers des entreprises (paragraphe 80 à 82)*

Pour une entreprise, l'objectif de la comptabilité est principalement de mesurer ses résultats financiers et sa richesse en vue de la rémunération du capital investi. Les utilisateurs principaux des états financiers identifiés par le référentiel international de l'International Accounting Standards Board (IASB) sont les apporteurs de fonds (*), existants ou potentiels et, de manière générale, les personnes qui sont en relation avec l'entreprise et n'ont pas directement accès à ses comptes (clients, fournisseurs,...). On considère que la normalisation doit répondre aux besoins de la communication vers l'extérieur et que si les besoins d'information des utilisateurs externes sont satisfaits, ceux des utilisateurs internes devraient *a fortiori* l'être, sachant qu'ils ont l'accès direct, en outre, à l'ensemble des informations détaillées internes à l'entité.

Dans la comptabilité d'entreprise, il existe donc deux niveaux d'utilisateurs :

- > des utilisateurs principaux externes qui ont besoin de connaître la solvabilité de l'entité et de pouvoir évaluer sa rentabilité car ils apportent les fonds ;

- > les autres utilisateurs qui ont un lien fonctionnel avec l'entité engendrant des risques opérationnels ou de contrepartie (clients, fournisseurs...).

S'agissant d'une entreprise, l'information sur la nature et le montant de ses ressources et des droits d'autrui sur ces ressources peut aider l'utilisateur des états financiers à identifier les forces et les faiblesses financières de l'entité comptable, notamment pour apprécier les perspectives de flux de trésorerie futurs. Les états financiers permettent aussi d'apprécier la liquidité et la solvabilité de l'entité, d'évaluer ses besoins de financement ainsi que la qualité de sa gestion.

Même si les états financiers des entités publiques sont, à ce jour⁹, principalement utilisés :

- > soit par les autorités qui approuvent leurs comptes ou les exploitent pour prendre des décisions les concernant,
- > soit par les apporteurs de fonds que la lecture des états financiers doit éclairer sur la nature du risque qu'ils envisagent de prendre,

le cadre conceptuel considère que ces états financiers s'adressent en premier lieu, et par principe, aux citoyens¹⁰ ou à leurs représentants.

[95] *Note sur les objectifs des états financiers (paragraphe 83 à 88)*

Le patrimoine est généralement défini comme l'ensemble des droits et obligations dont est titulaire une personne physique ou morale. La situation financière est la traduction financière et comptable de la notion de patrimoine.

Pour donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière, il convient de définir le périmètre de ces droits et obligations, de les identifier, de les évaluer et de les décrire selon les normes comptables.

Essentiellement fondée sur les conséquences du passé, la comptabilité d'exercice ne peut répondre à toutes les questions que peut se poser un citoyen, par exemple sur l'efficacité d'un service public ou sur la soutenabilité à moyen terme des politiques publiques. La comptabilité doit en revanche fournir une vision claire, circonscrite et à échéances régulières du patrimoine, de la situation financière et des résultats financiers de l'entité publique.

⁹ 2016, date de rédaction du présent document.

¹⁰ L'article 15 de la déclaration des droits de l'homme et du citoyen indique que : « La Société a le droit de demander compte à tout Agent public de son administration ».

[96] *Note sur la description de la portée des états financiers (paragraphe 91 à 93)*

La bonne compréhension des objectifs de la comptabilité d'exercice permet à l'utilisateur des états financiers de bien cerner :

- > les flux de l'année (résultat, trésorerie, modification du patrimoine) ;
- > la limite entre le bilan et l'annexe ;
- > la frontière entre les états financiers et les autres documents susceptibles d'être produits par l'entité publique comme un rapport de gestion, une analyse de la soutenabilité, des rapports de performance, etc.



CHAPITRE 5

CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DES ETATS FINANCIERS

[97] L'établissement des états financiers des entités publiques repose sur le principe de continuité d'existence¹¹.

[98] Les états financiers respectent des principes généraux et présentent les caractéristiques qualitatives suivantes, sans hiérarchie entre elles, sous réserve de la prise en considération de contraintes énumérées au C. *infra*.

A. PRINCIPES GENERAUX

[99] ***Sincérité***

La sincérité est l'application de bonne foi des règles et procédures comptables en fonction de la connaissance que les producteurs des comptes ont de la réalité et de la nature des opérations et événements enregistrés.

[100] ***Régularité***

La régularité est la conformité aux règles et normes comptables en vigueur.

[101] ***Image fidèle***

L'information présente une image fidèle des opérations et autres événements quand elle en donne à l'utilisateur des comptes la meilleure représentation possible.

B. CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DES ETATS FINANCIERS

[102] ***Neutralité***

L'information comptable doit être neutre, c'est-à-dire que sa présentation ne doit pas être biaisée par des jugements d'opportunité.

¹¹ Tel qu'exposé dans le chapitre consacré aux spécificités de l'action des entités publiques.

[103] ***Pertinence***

Une information est pertinente lorsqu'elle est utile à l'appréciation des comptes, ou à la prise de décision de l'utilisateur, en l'aidant à évaluer des événements passés, présents ou futurs ou en confirmant ou corrigeant leurs évaluations passées. La célérité de l'information, c'est-à-dire le respect de délais appropriés dans la divulgation de l'information, participe de sa pertinence.

[104] ***Fiabilité***

L'information est fiable lorsqu'elle est exempte d'erreurs, de biais significatifs et d'incertitudes disproportionnées (par exemple des incertitudes relatives à des évaluations).

[105] ***Exhaustivité***

L'information comptabilisée dans les états financiers doit être exhaustive dans la mesure où une omission peut rendre l'information fausse ou trompeuse.

[106] ***Intelligibilité***

L'information fournie dans les états financiers doit être compréhensible par les utilisateurs, c'est-à-dire définie, classée, et présentée de manière claire et concise. Toutefois, les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable du secteur public ainsi que de la comptabilité. Ceci n'exclut cependant pas une information relative à des sujets complexes, dès lors qu'elle doit figurer dans les états financiers en raison de sa pertinence.

[107] ***Prudence***

La prudence est la prise en compte d'un certain degré de précaution dans l'exercice des jugements nécessaires pour préparer les estimations dans des conditions d'incertitude, pour faire en sorte que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués. La prudence ne doit pas porter atteinte à la neutralité.

[108] ***Comparabilité***

L'information comptable doit être comparable d'un exercice à un autre afin de suivre l'évolution de la situation de l'entité et permettre la comparaison entre entités. La comparabilité suppose la permanence des méthodes, c'est-à-dire que les mêmes méthodes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation sont utilisées par l'entité d'un exercice à un autre.

[109] ***Prééminence de la substance sur l'apparence***

La comptabilisation et la présentation des opérations et autres événements doivent être faits au vu de l'analyse de leur substance, fondée sur leur réalité économique et juridique et pas uniquement selon leur qualification formelle.

[110] ***Spécialisation des exercices***

Le principe de spécialisation vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement et ceux-là seulement.

[111] ***Non-compensation***

Aucune compensation ne peut être opérée entre les actifs et les passifs ou entre les charges et les produits qui doivent être comptabilisés séparément, sauf exception explicite prévue par les normes.

[112] ***Vérifiabilité***

La vérifiabilité est la qualité de l'information qui permet aux utilisateurs de s'assurer de son exactitude. Une information est vérifiable si elle est documentée par des pièces justificatives externes ou internes ayant une force probante.

C. CONTRAINTES A PRENDRE EN CONSIDERATION

[113] Les principes et caractéristiques qualitatives de l'information doivent être appliqués en tenant compte de trois contraintes ou limites.

1. Rapport coûts / avantages

[114] La production de l'information comptable est coûteuse : les avantages procurés par cette information doivent justifier ces coûts.

2. Importance relative

[115] La portée de l'information doit être prise en considération pour la présentation, plus ou moins détaillée et le classement des informations contenues dans le bilan et le compte de résultat. L'importance relative doit également être prise en considération dans le choix des informations présentées dans l'annexe. Une information est significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer le jugement ou les décisions des utilisateurs des comptes.

3. Confidentialité de certaines opérations ou transactions

[116] L'information comptable diffusée ne permet pas de révéler des informations légitimement reconnues comme confidentielles. Les intérêts stratégiques de l'entité ne doivent pas être compromis par la diffusion inconsidérée de l'information comptable.

Notes sur le chapitre 5

[117] *Note sur la continuité d'existence (paragraphe 98)*

Le cadre conceptuel considère que les états financiers doivent être établis en supposant la continuité des droits et obligations de l'entité publique, quel que soit le devenir de celle-ci. Pour les entreprises, la question de la continuité d'exploitation se pose au regard des procédures de sauvegarde, redressement et liquidation du code de commerce. De telles dispositions n'existent pas pour les entités publiques. On considère ainsi que si l'activité d'une entité publique est restructurée ou supprimée, les droits et obligations y afférents sont repris par une entité désignée par l'acte mettant fin à ces activités, éventuellement après avoir été modifiés.

[118] *Note sur les principes généraux de la comptabilité (paragraphe 100 à 102)*

L'information comptable s'appuie sur des principes qui trouvent leur source dans l'article 47-2, alinéa 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* »).

Le cadre conceptuel propose une définition des principes posés par la Constitution. Ceux-ci emportent des conséquences sur les « caractéristiques qualitatives » des états financiers, définies comme les attributs que doit revêtir l'information comptable.

Dans les règles comptables applicables à certaines entités publiques, ces caractéristiques qualitatives étaient jusqu'alors qualifiées de « principes comptables ».

[119] *Note sur l'équilibre entre les caractéristiques qualitatives*

Certaines caractéristiques qualitatives peuvent se chevaucher, voire se contredire. Par exemple, il peut s'avérer difficile de concilier, dans l'annexe, la pertinence de l'information et son exhaustivité. En fait, ces deux caractéristiques s'appliquent à des niveaux d'information distincts : l'exhaustivité concerne l'enregistrement détaillé de tous les événements tandis que les états financiers sont présentés en tenant compte de leur importance relative. Les producteurs de comptes doivent alors exercer leur jugement pour procéder, au cas par cas, à l'arbitrage pour chacune de ces caractéristiques qualitatives, en fonction des objectifs des états financiers.

La mise en œuvre de certaines caractéristiques qualitatives diffère selon le type d'information communiquée. A titre d'exemple, la vérifiabilité s'exerce de manière différente selon le cas :

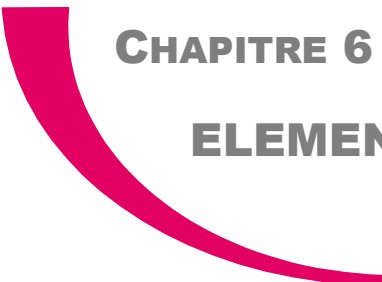
- > concernant les informations qui ne font pas appel au jugement, la vérifiabilité permet d'en justifier directement, sans marge d'erreur possible, en s'appuyant sur des pièces justificatives ;

- > concernant les informations plus qualitatives, de nature prospective, ainsi que celles qui font appel au jugement, la vérifiabilité doit permettre aux utilisateurs de s'assurer que les éléments transmis reposent sur des hypothèses ou des jugements explicites, fondés et crédibles.

[120] *Note sur le rapport coûts / avantages (paragraphe 115)*

Le rapport coûts / avantages s'apprécie en prenant en compte tous les avantages (y compris par exemple ceux afférents au contrôle des opérations ou à leur régularité) et pas seulement les avantages liés à l'intérêt intrinsèque de l'information comptable.

L'application de la contrainte coûts / avantages conduit à évaluer s'il est probable que les avantages d'une information comptable justifieront les coûts entraînés par sa production et son utilisation. Lors de cette évaluation, il y a lieu de se demander si l'intérêt du respect d'une ou plusieurs caractéristiques qualitatives pourrait être reconsidéré afin de réduire les coûts.



CHAPITRE 6

ELEMENTS ET COMPTABILISATION

A. ELEMENTS

[121] Les éléments des états financiers correspondent aux grandes catégories constitutives du bilan, du compte de résultat et, le cas échéant, du tableau des flux de trésorerie et du tableau de variation de la situation nette.

1. Actif

[122] Un actif est une ressource actuelle contrôlée du fait d'un événement passé.

[123] Une **ressource** est un élément qui a la capacité de fournir un potentiel de service ou un avantage économique.

- > Le **potentiel de service** est la capacité de fournir des biens ou des services, individuels ou collectifs, nécessaires à l'accomplissement des missions de l'entité publique.
- > Un **avantage économique** consiste *in fine* en des entrées de trésorerie ou en des réductions de sorties de trésorerie.

[124] L'entité publique **contrôle la ressource** si elle a la capacité de disposer de son potentiel de service, pour elle-même ou pour des tiers, ou de ses avantages économiques. Cette capacité s'appuie généralement sur l'existence de droits de propriété ou d'usage définis par les textes.

[125] L'identification d'une opération ou d'un événement passé est nécessaire à la définition d'un actif et permet de déterminer à quel moment naît le contrôle d'une ressource par l'entité publique.

2. Passif

a. Définition

[126] Un passif est une obligation actuelle de l'entité publique résultant d'un événement passé, qu'elle ne peut régler que par une sortie de ressources.

b. Examen des critères de définition d'un passif

[127] Selon la nature de l'obligation actuelle, l'examen des critères de définition d'un passif pourra se référer, ou non, à la comptabilité d'entreprise. Deux cas sont envisageables :

- > l'obligation est similaire ou assimilable à une obligation d'entreprise ;
- > l'obligation est spécifique de l'action publique.

Cas d'une obligation similaire ou assimilable à une obligation d'entreprise

[128] **L'obligation est similaire ou assimilable à une obligation d'entreprise** car elle est :

- > d'origine contractuelle ou assimilable à une obligation contractuelle, ou
- > la résultante de dispositions qui ne peuvent pas être modifiées de manière unilatérale du fait des limites imposées par les principes généraux du droit, les garanties constitutionnelles et les engagements internationaux ratifiés¹².

[129] Dans ce cas, l'examen de l'existence de l'obligation et du caractère inéluctable de la sortie de ressources nécessaire pour la régler s'effectue comme pour les entreprises. Il n'y a pas de spécificité pouvant justifier un traitement comptable particulier. En conséquence, une obligation similaire ou assimilable à une obligation d'entreprise est un passif de l'entité publique si elle remplit tous les critères de définition d'un passif. Sinon, elle peut constituer l'un de ses passifs éventuels (cf. ci-après).

Cas d'une obligation spécifique de l'action publique

[130] **L'obligation est spécifique de l'action publique** lorsqu'elle est la résultante de dispositions légales et réglementaires qui ne concernent que l'action publique, parmi lesquels les actes administratifs unilatéraux créateurs de droits pris en application de textes législatifs ou réglementaires.

[131] Dans ce cas, il n'est pas possible de se référer à une convention comptable directement issue de la comptabilité d'entreprise. Le présent cadre conceptuel propose alors d'analyser la maturité de l'obligation pour déterminer si, à un moment donné, le pouvoir souverain, qui est à l'origine de cette obligation, n'est plus en mesure de la modifier : elle devient alors similaire ou assimilable à une obligation d'entreprise et peut être traitée comme telle. A ce moment, l'obligation spécifique de l'action publique devient réellement une obligation de l'entité publique et les autres critères de définition d'un passif (i.e. l'existence d'un événement passé et le caractère inéluctable de la sortie de ressources nécessaire pour régler l'obligation) peuvent être analysés.

¹² Cf. chapitre 2 *supra* consacré aux spécificités de l'action publique et à leurs conséquences comptables.

- [132] Une obligation spécifique de l'action publique est un passif à partir du moment où elle devient **opposable à l'entité** chargée de cette action.
- [133] L'opposabilité correspond au moment où l'obligation, qui est à l'origine spécifique de l'action publique, perd sa spécificité pour devenir similaire ou assimilable à une obligation d'entreprise et peut donc être traitée comme elle, sans compromettre la cohérence interne des états financiers de l'entité publique.
- [134] Une obligation spécifique de l'action publique devient opposable à l'entité publique quand les conditions cumulatives suivantes sont remplies :
- > l'obligation est relative à une prestation déterminée ;
 - > son bénéficiaire est clairement identifié et déclaré ;
 - > son terme est connu ;
 - > l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire envers l'entité publique est rempli.¹³
- [135] Avant que l'obligation spécifique de l'action publique n'ait atteint ce caractère d'opposabilité, elle reste un engagement du pouvoir souverain, non susceptible de comptabilisation.
- [136] Ainsi, une politique publique visant à délivrer sous certaines conditions, des prestations collectives gratuites ou quasi gratuites, en nature ou en espèces, caractéristique de la mission de service public, est un engagement de principe du pouvoir souverain qui, bien que non comptabilisable en comptabilité générale, est susceptible de donner lieu à des études de soutenabilité.

c. Inexistence d'obligation spécifique implicite des entités publiques

- [137] Les entités publiques, créées pour exercer des responsabilités définies dans un cadre juridique précis, législatif ou réglementaire, ne peuvent pas, par nature, engendrer d'obligations implicites dans les domaines spécifiques de l'action publique puisque leur capacité d'engagement est strictement encadrée par des textes.
- [138] Il n'existe donc pas de passif, ni de passif éventuel de l'entité publique correspondant à des **obligations spécifiques de l'action publique** qui seraient **implicites** (*).

¹³ L'existence d'un fait générateur est décrite dans la partie consacrée à la comptabilisation.

3. Situation nette ou fonds propres

- [139] La situation nette est la différence algébrique entre les actifs et les passifs.
- [140] La situation nette recouvre la notion de fonds propres, sauf pour l'Etat pour lequel cette notion n'est pas pertinente.
- [141] Pour les entités qui disposent d'un capital social (matérialisé par des titres), la situation nette représente les intérêts résiduels dans le patrimoine de l'entité publique. Ces intérêts sont des droits sur ses actifs, qui ne répondent pas à la définition d'un passif.
- [142] Pour les entités qui ont reçu une dotation initiale (matérialisée ou non par des titres), puis éventuellement des compléments de dotation, ces apports correspondent à la contrepartie des biens et moyens remis à l'entité publique pour qu'elle puisse accomplir sa mission. Les caractéristiques de ces dotations initiales et complémentaires fixent les contreparties et droits qui en résultent pour les entités qui les ont consenties et leur dévolution en cas d'interruption du principe de continuité d'existence.
- [143] Les fonds propres sont la somme principalement :
- > de la dotation initiale et des compléments de dotations, apportés par l'entité créatrice ou par une autre entité, nets des reprises correspondant à l'amortissement des actifs financés par ces dotations ou décidées par les autorités compétentes ;
 - > du capital social le cas échéant ;
 - > des résultats passés portés en fonds propres.

4. Produits, charges et résultat

a. Produits

- [144] Un produit est une augmentation d'actif ou une diminution de passif survenue durant l'exercice, autre qu'un apport direct en fonds propres.

Les entités publiques, et principalement l'Etat, disposent de produits non spécifiques et de produits spécifiques directement liés à la souveraineté, correspondant à des prélèvements obligatoires (*) ou à l'affectation de sommes issues de ces prélèvements.

b. Charges

- [145] Une charge est une diminution d'actif ou une augmentation de passif survenue durant l'exercice, autre qu'une diminution des fonds propres.

c. Résultat

- [146] Les produits et les charges comptabilisés¹⁴ sont présentés dans le compte de résultat. La différence entre les produits et les charges est le résultat de l'exercice.

B. COMPTABILISATION

1. Définition de critères de comptabilisation

- [147] Un élément est comptabilisé lorsqu'il remplit les deux critères cumulatifs suivants :
- > son fait générateur est intervenu ;
 - > il peut être évalué de manière fiable.
- [148] Lorsqu'un élément ne répond pas à tous les critères de comptabilisation, il n'est pas comptabilisé. En revanche, il peut faire l'objet d'une information dans l'annexe.
- [149] Le critère de comptabilisation relatif à la fiabilité de l'évaluation est commun à tous les éléments.
- [150] Le critère de comptabilisation portant sur la réalisation du fait générateur se décline comme suit selon le type d'élément.
- [151] **Pour la comptabilisation d'un actif**
- Un actif est comptabilisé à la date de prise de son contrôle par l'entité publique.
- [152] **Pour la comptabilisation d'un passif**
- Un passif spécifique de l'action publique est comptabilisé dès que le droit du créancier devient opposable à l'entité publique.
- Les passifs non spécifiques sont comptabilisés lorsqu'ils correspondent à une obligation actuelle qui ne peut être réglée que par une sortie de ressources.
- [153] **Pour la comptabilisation d'un produit**
- Un produit est comptabilisé au compte de résultat dès qu'il est acquis à l'entité publique.

¹⁴ Selon les critères de comptabilisation mentionnés dans la partie B *infra*.

[154] Pour la comptabilisation d'une charge

Le fait générateur de la comptabilisation d'une charge est la constatation de l'existence d'une obligation actuelle qui correspond soit à un service fait¹⁵, soit à la survenance d'une perte ou la matérialisation d'un risque.

S'agissant des charges d'intervention, 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.

2. Décomptabilisation

[155] Lorsqu'un élément, précédemment comptabilisé, cesse de répondre à tous les critères cumulatifs de comptabilisation, il est décomptabilisé.

C. ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS

[156] Certains droits et obligations de l'entité publique ne remplissent pas tous les critères de définition d'un élément. D'autres sont des éléments mais ne répondent pas à tous les critères de comptabilisation. Ils peuvent constituer des actifs éventuels ou des passifs éventuels de l'entité publique et être, à ce titre, mentionnés dans l'annexe.

[157] Un actif éventuel est une ressource potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entité.

[158] Les passifs éventuels comprennent :

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

¹⁵ Les normes précisent en tant que de besoin cette notion selon la typologie des charges qu'elles retiennent.

Notes sur le chapitre 6

[159] *Note sur la définition d'un actif (paragraphe 122)*

L'emploi du terme « actuel » indique que la ressource existe (actuellement), au moment où les états financiers sont établis. Il est employé par symétrie avec la définition du passif fondée sur la notion d'obligation actuelle. De surcroît, l'introduction de ce terme dans la définition d'un actif permet de distinguer plus facilement un actif d'un actif éventuel.

[160] *Note sur le potentiel de service ou l'avantage économique (paragraphe 124)*

Le potentiel de service profite à l'entité publique ou à des tiers, à raison de sa mission ou de son objet.

L'avantage économique profite nécessairement à l'entité publique. Si un tiers profite aussi d'un avantage économique, celui-ci lui est propre et disjoint.

[161] *Note sur le contrôle, lié à la capacité de disposer du potentiel de service ou de l'avantage économique (paragraphe 125)*

La capacité de disposer du potentiel de service ou de l'avantage économique peut se manifester par le droit :

- > de déterminer les modalités d'utilisation de la ressource, conformément à la mission qui a été confiée à l'entité publique, en particulier celle d'interdire, de limiter, de contraindre l'usage de la ressource pour elle-même ou pour un tiers ;
- > d'utiliser la ressource pour régler une obligation ;
- > de l'échanger contre une autre ressource.

Il convient de déterminer si l'entité publique dispose d'une telle capacité, qu'elle décide ou non de l'utiliser. Ainsi, le fait que l'entité choisisse de ne pas utiliser cette capacité (ce qu'elle pourrait faire à tout moment) n'exclut pas la réalité du contrôle.

S'agissant des modalités d'utilisation de la ressource, il peut être nécessaire de déterminer la manière dont d'autres entités utiliseront son potentiel de service.

Des indices, non cumulatifs, permettent de vérifier que l'entité publique contrôle la ressource, comme la propriété juridique ou le fait que l'entité publique supporte les risques et charges et bénéficie des avantages afférents à l'utilisation de la ressource. L'utilisation de l'indice relatif à la propriété juridique requiert une certaine vigilance car le contrôle peut être exercé sans détenir la propriété de la ressource et inversement.

Ces indices, non exhaustifs, sont pris en compte en tant que de besoin par les normes.

[162] *Note sur le contrôle de la ressource par une entité publique (paragraphe 126)*

La question du contrôle permet de faire la distinction entre le niveau du pouvoir souverain et les droits des entités publiques, par exemple :

- > le pouvoir de lever l'impôt ou le domaine public en général sont des spécificités du secteur public et relèvent du pouvoir souverain ;
- > les créances fiscales ou des droits sur les bénéfices issus d'une exploitation du domaine public peuvent *a priori* être des ressources contrôlées par les entités publiques et donc faire partie de leurs actifs.

Le pouvoir de lever l'impôt relève du pouvoir souverain, il lui permet d'accorder un droit « de lever l'impôt » à des entités publiques. Ce droit n'est pas perpétuel ; il existe quand il est reconnu par un moyen juridique et s'il est exerçable.

Le domaine public est une ressource commune potentiellement génératrice de bénéfices. Le pouvoir souverain peut accorder des droits sur ces bénéfices. Les entités publiques peuvent être récipiendaires de tels droits et les exercer directement ou par délégation.

L'identification du moment où l'entité publique acquiert le contrôle s'appuie sur l'existence d'évènements révélant un potentiel de service ou un avantage économique.

[163] *Note sur la définition du passif (paragraphe 127)*

L'identification d'un passif ne requiert pas d'examiner toutes les obligations de l'entité publique, mais uniquement celles qui présentent simultanément tous les critères de la définition, i.e.

- > être une obligation de l'entité publique ;
- > être actuelle, i.e. existant à la date de clôture des comptes ; l'entité ne peut pas s'y soustraire ;
- > résulter d'un évènement passé ;
- > ne pouvoir être réglée que par une sortie de ressources.

Le fait que l'obligation peut être reconnue en justice est un indice de son existence actuelle.

[164] *Note sur les obligations implicites (paragraphe 138 et 139)*

Les obligations implicites peuvent donner lieu à reconnaissance d'un passif en comptabilité d'entreprise eu égard au risque que leur absence de respect ferait peser sur la survie de l'entité.

Ce risque n'existe pas pour le pouvoir souverain, ni pour les entités publiques qu'il a créées directement ou indirectement. La survie d'une entité publique est indépendante de celle des droits et obligations qui lui ont été attribués.

Si le cadre conceptuel écarte l'existence d'obligations implicites en matière d'obligations spécifiques de l'action publique, il ne l'exclut cependant pas s'agissant d'obligations similaires ou assimilables à celles des entreprises.

[165] *Note sur les autres ressources ou autres obligations*

Dans certains cas, *a priori* exceptionnels, les dispositions normatives peuvent prévoir qu'afin de satisfaire aux objectifs des états financiers, il est nécessaire de comptabiliser une ressource ou une obligation, même si elle ne répond pas à la définition d'un actif ou d'un passif au sens du présent cadre conceptuel. Il convient alors que de telles « autres ressources » ou « autres obligations » soient présentées de manière distincte des actifs, des passifs et des fonds propres. Ces « autres ressources » ou « autres obligations » sont généralement qualifiées d'éléments différés.

[166] *Note sur la signification de la situation nette et sur les fonds propres (paragraphes 140 à 144)*

Du fait de l'existence du pouvoir souverain dont l'entité publique met en œuvre la politique, la situation nette n'est pas, dans l'absolu, un indicateur de la capacité de l'entité à faire face à ses obligations. Une situation nette négative ne traduit pas nécessairement une mauvaise gestion. Si l'interprétation de son montant absolu peut être délicate, l'évolution de la situation nette entre plusieurs exercices peut, en revanche, renseigner utilement l'utilisateur des comptes.

[167] *Note sur la signification du résultat (paragraphe 147)*

La signification du résultat varie selon les entités publiques concernées. S'il semble peu pertinent en cas d'absence de lien entre les produits d'un exercice et les charges rattachées à ce même exercice, cet indicateur peut en revanche traduire la réalité économique d'une performance dès lors que les produits et les charges rattachés à un exercice doivent plus ou moins s'équilibrer, aux termes de règles de gestion fixées par le pouvoir souverain ou par les entités auxquelles il a confié une partie de son pouvoir de régulation. C'est le cas par exemple dans la sphère sociale. Le résultat peut permettre de vérifier la bonne adéquation entre les produits et les charges d'un exercice. Le résultat constitue ainsi un indicateur pertinent dans les systèmes financés par répartition.

Les normes, et les règles comptables qui en découlent peuvent préciser le sens (ou l'absence de signification) et la portée du résultat.

[168] *Note sur les critères de comptabilisation (paragraphes 148 à 155)*

Le cadre conceptuel distingue les critères de comptabilisation de ceux inclus dans la définition des éléments. La question de la comptabilisation est en effet une deuxième étape de la réflexion comptable. Survenant dès lors que l'entité a identifié un « élément », cette étape permet de prendre en compte des éventuelles incertitudes le concernant :

- > soit parce que son évaluation n'est pas fiable ;
- > soit même parce qu'il existe des incertitudes sur la pleine satisfaction des critères de définition (par exemple sur le contrôle de la ressource pour un actif ou la sortie de ressources pour un passif).

Dans ces cas, il peut s'agir d'un élément « éventuel » qui pourra donner lieu à comptabilisation lors de périodes comptables ultérieures si les critères de comptabilisation sont alors remplis.

[169] *Note sur la notion de fait générateur (paragraphe 148)*

Le fait générateur de la comptabilité d'exercice peut différer du fait générateur de la comptabilité budgétaire.

Les normes préciseront le « fait générateur » de la comptabilisation des différents éléments, cette question revêtant une importance accrue dans la sphère publique à raison, notamment, de la nature de certaines opérations spécifiques de l'action publique, comme les opérations sans contrepartie équivalente directe. Il importe de définir quand elles doivent être comptabilisées. La notion de fait générateur doit notamment permettre d'effectuer la distinction entre un passif et une information à mentionner dans l'annexe.

[170] *Note sur les actifs et passifs éventuels (paragraphe 157 à 159)*

Les actifs éventuels sont parfois nommés « engagements hors bilan reçus » et les passifs éventuels « engagements hors bilan donnés ».

On note que, comme pour les entreprises, si l'existence d'une obligation dépend de conditions futures que l'entité ne contrôle pas, l'obligation n'est pas enregistrée au bilan ; elle est un passif éventuel.



CHAPITRE 7

EVALUATION

- [171] Les méthodes d'évaluation définissent la valeur à laquelle les éléments sont enregistrés lors de leur première comptabilisation, puis à chaque clôture des comptes ultérieure.
- [172] Elles doivent permettre de répondre aux objectifs assignés aux états financiers des entités publiques et de satisfaire aux caractéristiques qualitatives, sous réserve des contraintes de l'information comptable.
- [173] Il existe deux familles de méthodes d'évaluation :
- > Le coût historique ;
 - > La valeur actuelle, qui peut être :
 - la valeur vénale¹⁶,
 - une valeur d'utilité pour les actifs et valeur de remboursement pour les passifs, qui sont des estimations propres à l'entité.

A. EVALUATION D'UN ACTIF

1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale : détermination de la valeur d'entrée d'un actif

- [174] La valeur d'entrée d'un actif correspond à son coût.
- [175] Le coût est la contrepartie, monétaire ou non, donnée pour contrôler l'actif. Il comprend l'ensemble des coûts attribuables à l'actif, c'est-à-dire les coûts encourus pendant la période d'acquisition.
- [176] Dans des circonstances particulières précisément décrites, justifiant notamment que la méthode d'évaluation proposée puisse ne pas répondre à toutes les caractéristiques

¹⁶ Parfois appelée « valeur de marché ». Notion très proche de la « juste valeur » d'IFRS 13 : « *le prix qui serait reçu pour la vente d'un actif ou payé pour le transfert d'un passif lors d'une transaction normale entre des participants de marché à la date d'évaluation* ».

qualitatives attendues de l'information comptable, la norme peut prévoir que l'actif soit évalué lors de la comptabilisation initiale à une valeur symbolique ou forfaitaire ou une valeur à dire d'expert, à son coût de remplacement ou à d'autres valeurs.

2. Evaluation à la date de clôture

- [177] En règle générale, un actif est évalué en date de clôture à sa valeur d'entrée diminuée, le cas échéant, du cumul des amortissements et des dépréciations.
- [178] La norme peut prévoir d'autres méthodes d'évaluation à la date de clôture, notamment le recours :
- > A la valeur vénale : 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, net des coûts de sortie¹⁷.
 - > Au coût de remplacement : évaluation fondée sur l'estimation du coût de remplacement du bien par un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique.
 - > A une valeur symbolique ou forfaitaire dans des cas clairement identifiés.

B. EVALUATION D'UN PASSIF

- [179] Un passif est généralement évalué, lors de sa comptabilisation initiale et lors des évaluations à la date de clôture, à sa « valeur de remboursement », avec ou sans actualisation. La valeur de remboursement correspond à l'estimation de la sortie de ressources nécessaire au règlement de l'obligation. C'est notamment le cas pour les dettes a priori détenues jusqu'à leur échéance.
- [180] Les dispositions normatives déterminent les conditions d'évaluation des obligations spécifiques de l'action publique.
- [181] Dans des circonstances particulières précisément décrites, la norme peut prévoir d'autres modalités d'évaluation, dont celle de la valeur de marché.

C. EVALUATION D'UN PRODUIT OU D'UNE CHARGE

- [182] Une charge est évaluée comme l'augmentation du passif ou la diminution de l'actif dont elle est la contrepartie. Un produit est évalué comme l'augmentation de l'actif ou la diminution du passif dont il est la contrepartie.

¹⁷ Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

D. CRITERES DE CHOIX D'UNE METHODE D'EVALUATION

- [183] Le choix d'une méthode d'évaluation permise par les normes s'appuie sur l'analyse de la qualité d'information qu'elle permettra de donner dans les états financiers, eu égard également au coût nécessaire pour produire l'évaluation.

Notes sur le chapitre 7

[184] *Note sur le coût (paragraphe 175)*

Le coût peut notamment prendre les formes suivantes :

- > coût d'acquisition si l'actif est acquis à titre onéreux ;
- > coût de production si l'actif est produit par l'entité publique ;
- > valeur nette comptable en cas de transferts d'actifs entre entités publiques à titre gratuit ;
- > valeur vénale dans les autres cas d'acquisitions à titre gratuit.



CHAPITRE 8

PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS

[185] Le cadre conceptuel concerne les comptes individuels des entités publiques et les éventuels regroupements¹⁸ de ces comptes.

A. COMPOSITION DES ETATS FINANCIERS

[186] Les états financiers issus de la comptabilité d'exercice sont préparés et présentés au moins une fois par an. Ils forment un tout indissociable et comprennent :

- > un état de la situation financière ou bilan ;
- > un compte de résultat ;
- > une annexe.

[187] Les états financiers peuvent également comprendre :

- > un tableau des flux de trésorerie ;
- > un tableau de variation de la situation nette.

[188] La présentation des états financiers permet d'articuler les différents tableaux qui les composent selon une forme déterminée par les normes.

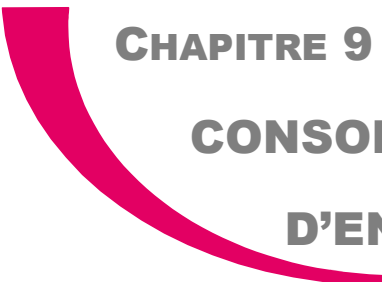
B. PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS

[189] L'état de la situation financière ou bilan peut être présenté sous forme de tableau ou de liste. Si le bilan est présenté sous forme de tableau, il convient de distinguer clairement les fonds propres des passifs.

[190] Le compte de résultat est présenté, sous forme de tableau(x) ou en liste, par nature ou par destination. L'annexe peut communiquer des informations présentées selon l'option (par nature ou par destination) qui n'a pas été retenue pour la présentation du compte de résultat.

¹⁸ Ce cas est traité dans le chapitre 9 « Consolidation et combinaison d'entités comptables ».

- [191] L'annexe, partie intégrante des états financiers, complète et commente les conditions de comptabilisation des éléments et, en tant que de besoin, décrit les éléments éventuels, en prenant en compte leur importance relative.
- [192] Le cas échéant, la norme peut définir des modalités de présentation simplifiée pour des entités publiques dont les enjeux financiers sont limités.



CHAPITRE 9

CONSOLIDATION ET COMBINAISON D'ENTITES COMPTABLES

[193] Chaque entité comptable publique établit et publie des comptes conformes aux normes qui lui sont applicables.

[194] En application des textes relatifs aux entités publiques, des comptes regroupant plusieurs entités comptables peuvent être établis et publiés dans les cas suivants :

- > Lorsqu'une entité publique, entité comptable, contrôle une autre entité comptable, des comptes consolidés peuvent être présentés.

Le contrôle d'une entité par une entité publique peut revêtir différentes modalités, par exemple la possibilité de diriger les activités opérationnelles et financières de l'entité contrôlée pour exercer les politiques publiques. Le contrôle résulte généralement de dispositions juridiques qui établissent les droits de l'entité détenant le contrôle. Il se manifeste notamment par la capacité de disposer de la majorité des voix dans les organes de décision de l'entité contrôlée.

Les dispositions normatives précisent la définition du contrôle et de l'entité contrôlante, les conditions, les périmètres et les méthodes de consolidation.

- > Lorsque deux ou plusieurs entités distinctes partagent des organes de direction ou des services communs, des missions ou des activités, d'une manière étendue et pérenne, en vertu d'accords entre elles ou de réglementations qui s'imposent à elles, et que cette modalité d'organisation traduit un intérêt commun et un comportement technique et financier commun, des comptes combinés peuvent être présentés.

Les dispositions normatives précisent les conditions, les périmètres et les méthodes de combinaison.

[195] Dans le cas de la consolidation comme dans celui de la combinaison, il existe une entité comptable qui est le résultat de la consolidation ou de la combinaison. En revanche, l'agrégation des comptes d'entités ayant entre elles des caractéristiques communes, sans lien de contrôle ou d'intérêts communs, ne constitue pas le compte d'une nouvelle entité comptable.

Notes sur le chapitre 9

[196] *Note sur la limite des comptes consolidés et des comptes combinés (paragraphe 196)*

Les définitions du contrôle ou des critères de combinaison applicables aux entreprises ne permettent pas d'établir de comptes pour l'ensemble des entités publiques, voire de sous-ensembles ou sous-secteurs particuliers qui ne constituent ni une entité consolidée ni une entité combinée. La réflexion sur la possibilité de construire de tels périmètres intégrant notamment certaines informations prospectives n'est pas abordée dans le présent document et doit faire l'objet de réflexions complémentaires.



GLOSSAIRE

Activité non marchande

Selon l'Institut national de la statistique et des études économiques (INSEE) : « *On considère qu'une unité rend des services non marchands lorsqu'elle les fournit gratuitement ou à des prix qui ne sont pas économiquement significatifs. Ces activités de services se rencontrent dans les domaines de l'éducation, de la santé, de l'action sociale et de l'administration* ».

On dit d'un prix qu'il n'est pas économiquement significatif quand il n'a pas d'influence - ou qu'il en a peu - sur la quantité que le producteur est prêt à offrir, et quand on s'attend à ce qu'il ait seulement une influence marginale sur les quantités demandées.

Administration publique

Il s'agit d'une notion introduite initialement par la comptabilité nationale.

Le règlement (UE) N° 549/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne en donne la définition suivante (paragraphe 20.06) : « *Les administrations publiques sont des entités juridiques, instituées par décision politique, qui exercent un pouvoir législatif, judiciaire ou exécutif sur d'autres unités institutionnelles dans un espace donné. Leurs principales fonctions consistent à fournir des biens et des services à la collectivité et aux ménages sur une base non marchande, ainsi qu'à redistribuer le revenu et la richesse* ».

Ce règlement européen définit ainsi le secteur des administrations publiques : « *Le secteur des administrations publiques (S.13) comprend toutes les unités d'administration publique et toutes les institutions sans but lucratif (ISBL) non marchandes qui se trouvent sous le contrôle d'unités d'administration publique. Il inclut également d'autres producteurs non marchands, (...)* ».

Apporteur de fonds

Un apporteur de fonds procure des moyens de financement à une entité via une dette pour l'entité qui devra être remboursée ou via un apport en capital qui confère à l'apporteur le droit à une part du capital social de l'entité ou via une dotation ou un don.

Biens publics

En économie, les biens publics sont des biens ou des services dont l'utilisation est « non rivale » et « non exclusive », c'est-à-dire que la consommation du bien par une personne n'empêche pas sa consommation par une autre (non-rivalité) et qu'il n'est pas possible d'empêcher quelqu'un de consommer ce bien (non-exclusion).

Comme la consommation d'un bien public n'est pas individualisable, il n'existe pas de prix de marché, ni de marché.

Les biens publics visés par le présent cadre conceptuel sont soit des biens publics par essence, soit des biens ou services auxquels cette caractéristique est attribuée (par exemple l'Education nationale).

Budget

Le budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses. Le cas échéant, il prévoit et autorise les emplois et engagements de dépenses.

Comptabilité budgétaire

La comptabilité budgétaire retrace l'ouverture et la consommation des autorisations de dépenses, ainsi que l'enregistrement des recettes autorisées, dans les formes prévues par le budget (autorisation d'engagement, crédit de paiement, encaissement de recettes, etc.).

Elle permet de rendre compte de l'utilisation des crédits et, le cas échéant, des emplois mis à la disposition des ordonnateurs, conformément à la spécialisation de ces crédits et de ces emplois.

Elle est organisée de façon à permettre la comparaison entre l'autorisation donnée et son exécution.

Comptabilité d'exercice, également dénommée comptabilité générale ou comptabilité en droits constatés

La comptabilité d'exercice retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat.

Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations.

Comptabilité nationale

La comptabilité nationale est un cadre comptable de présentation des données relatives à une économie et aux agents qui la constituent.

Les règles applicables à l'élaboration des comptes nationaux sont définies dans le règlement N° 549/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne (SEC 2010). Ce règlement adapte pour l'Union européenne des dispositions analogues établies sous l'égide de l'ONU.

Droit-créance

Droit conféré à l'individu par la Nation lui permettant d'obtenir certaines prestations, le plus souvent de nature sociale. Il se distingue de la créance, qui donne au créancier la possibilité de contraindre le débiteur à exécuter une action. En effet, les « droits-créances » relèvent des garanties collectives du pouvoir souverain, qui guident l'action publique, mais n'induisent pas de manière obligatoire et systématique des passifs dans les comptes des entités publiques.

Exercice

L'exercice est la période couverte par les états financiers. Sauf en cas de création ou de cessation de l'entité, celle-ci est d'une durée de 12 mois. Elle coïncide généralement avec l'année civile.

Fidéicommis

Le fidéicommis était une disposition par laquelle un testateur chargeait son héritier institué de conserver et de rendre à une personne désignée tout ou partie des biens qu'il lui laissait, soit à une date donnée, soit sous une condition donnée.

Dans son acception actuelle, le fidéicommis est le souhait, vœu contenu dans un testament mais qui n'est pas obligatoire selon la loi, dont le testateur laisse l'exécution à la conscience des intéressés.

Information comptable

Information produite dans les comptes ou dans les états financiers, selon les principes de la comptabilité d'exercice.

Obligation implicite

Une obligation implicite – qui ne peut concerner des obligations spécifiques de l'action publique – est une obligation qui, bien que ne résultant pas d'une disposition légale, réglementaire ou contractuelle, découle des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics d'agir d'une certaine façon, suffisamment explicités et qui ont créé une attente légitime des tiers concernés quant au fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

Prix non économiquement significatifs

Voir « Activité non marchande ».

Prélèvements obligatoires

Les prélèvements obligatoires (PO) sont l'ensemble des impôts et cotisations sociales prélevés par les administrations publiques et les institutions européennes.

Les versements effectués par les contributeurs (personnes physiques ou morales) ne sont pas volontaires, c'est-à-dire qu'ils ne choisissent ni le montant, ni les conditions de ces versements et ne reçoivent pas directement de contrepartie de ces versements.

Les prélèvements obligatoires sont une notion de comptabilité nationale et non juridique, qui repose sur des conventions conduisant à exclure certains flux.

Les finances publiques distinguent les différents types de prélèvements obligatoires (impôts, cotisations sociales et taxes) selon la nature de leur contrepartie :

- > les impôts : prélevés sur l'ensemble des contribuables, ils trouvent leur contrepartie dans les dépenses de l'Etat et des collectivités territoriales ;
- > les cotisations sociales : prélevées au profit des organismes de protection sociale, elles ont une contrepartie globale dans les prestations sociales. Certaines ouvrent des droits ;
- > certaines taxes : perçues sur les particuliers ou sur les entreprises à l'occasion de la fourniture d'un bien ou d'un service, sans équivalence absolue entre son montant et son prix (par exemple : taxe locale d'équipement).

Cette classification est indépendante de la dénomination retenue. Par exemple, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) n'est pas une taxe mais un impôt.

Répartition

Un système par répartition est un système dans lequel les cotisations dues au titre de la période financent les prestations de la même période.

Ressources publiques

Les ressources publiques, ou ressources de financement des entités publiques, sont mentionnées dans la Constitution et sont destinées à financer la mise en œuvre de politiques publiques. Elles comprennent :

- > les prélèvements obligatoires (cf. *supra*),
- > les autres ressources publiques.

Les **autres ressources publiques** sont principalement :

- > des revenus du patrimoine (revenus du domaine, des participations financières, des autres actifs et droits),
- > des cessions d'actifs ;
- > des subventions, en nature ou en espèces, versées par d'autres entités publiques ;
- > des revenus d'activités industrielles et commerciales ;
- > des rémunérations de services rendus ;
- > des redevances ;
- > des fonds de concours ;
- > des dons et legs ;
- > des emprunts.

Transferts

Transferts sociaux en nature (source : INSEE)

« Les transferts sociaux en nature correspondent aux biens et services individuels fournis aux ménages, que ces biens et services aient été achetés sur le marché par les administrations publiques ou les ISBLSM¹⁹, ou qu'ils aient été produits par elles (production non marchande).

Ils comprennent donc à la fois :

- > les prestations sociales en nature qui relèvent du champ de la protection sociale, c'est-à-dire les biens et services fournis directement par les administrations publiques (aide personnalisée au logement par exemple) et ceux que les ménages bénéficiaires achètent eux-mêmes et se font ensuite rembourser (médicaments, soins médicaux) ;
- > et les transferts de biens et services individuels non marchands produits par les administrations publiques ou les ISBLSM, en particulier l'éducation et la santé. »

Transferts selon la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001

Les transferts font partie des charges budgétaires de l'Etat, au titre des dépenses d'intervention, qui comprennent les transferts aux ménages, aux entreprises, aux collectivités territoriales, aux autres collectivités ainsi que les pertes liées aux appels en garantie.

Version publiée le 14 septembre 2016

¹⁹ ISBLSM : Institutions sans but lucratif au service des ménages.

