

DIRECTION GENERALE DES FINANCES PUBLIQUES

BOFIP-GCP-15-0004 du 06/07/2015

NOR : FCPE1515896J

Instruction du 26 juin 2015

COMPTABILISATION DES DISPOSITIFS D'INTERVENTION

Bureau CE-2B

RÉSUMÉ

La présente instruction décrit les modalités de traitement des dispositifs d'intervention dans les comptes des organismes.

Elle introduit dans le référentiel comptable M9 les dispositions de l'avis du Conseil de normalisation des comptes publics (CNoCP) n° 2013-05 du 5 juillet 2013 relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des dispositifs d'intervention.

Date d'application : Comptes clos le 31/12/2016 avec possibilité d'application anticipée.

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

SOMMAIRE

PRÉAMBULE.....	3
Section1 : Définitions.....	4
Section 2 : Modalités de comptabilisation.....	5
Sous-section 1 : Dispositif d'intervention pour compte propre.....	5
A. Réception des fonds.....	5
B. Notion de fait générateur.....	5
C. Constatation de l'obligation.....	5
I. En cours d'exercice : constatation éventuelle d'une charge.....	6
II. À la clôture, constatation éventuelle d'un passif : charge à payer ou provision pour charges	6
D. Informations en annexe relatives aux engagements hors bilan (EHB).....	7
I. Conditions d'inscription d'un engagement hors bilan (EHB) dans l'annexe.....	7
II. Comptabilisation d'un engagement hors bilan (EHB).....	7
1. Schémas comptables pour un engagement reçu d'un bailleur de fonds autre que l'État :.....	8
2. Schémas comptables pour un engagement donné aux bénéficiaires finaux :.....	8
3. L'actualisation annuelle des EHB :.....	8
Sous-section 2 : Dispositif d'intervention pour compte de tiers.....	8
Section 3 : Autres informations à porter en annexe (hors EHB).....	8
A. Informations relatives aux charges.....	8
B. Informations relatives aux provisions pour charges.....	9
Section 4 : Modalités d'application.....	9
Annexes.....	10
Annexe n° 1 : Arbre de décision – Dispositifs d'intervention pour compte propre.....	10
Annexe n° 2 : Illustrations.....	11
Annexe n° 3 : Avis n° 2013-05 du CNoCP du 5 juillet 2013 relatif aux dispositifs d'intervention de certains établissements publics.....	14

PRÉAMBULE

La présente instruction définit les modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention. Les dispositifs d'intervention des organismes publics sont constitutifs ou de charges, de passifs à la date d'arrêté annuel des comptes, d'engagements hors bilan mentionnés en annexe, ou d'opérations en comptes de tiers.

Les dispositifs d'intervention peuvent être gérés par les organismes de manière autonome ou par simple délégation d'un tiers financeur (le plus souvent l'État). Les règles de comptabilisation dans les comptes de l'organisme dépendent du degré d'autonomie que le tiers financeur lui a accordé : dispositif d'intervention pour compte propre ou dispositif d'intervention pour compte de tiers.

Ces dispositions sont applicables aux organismes relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 9-1 (établissements publics à caractère administratif), M 9-2 (chambres d'agriculture), M 9-3 (établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel), M 9-4 (établissements publics d'aménagement des villes nouvelles), M 9-5 (établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial), M 9-51 (établissements publics fonciers) et M 9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles).

La présente instruction ne concerne pas les organismes appliquant le Plan comptable unique des organismes de Sécurité sociale (PCUOSS) ou un référentiel adapté du PCUOSS, ni aux organismes soumis à des dispositions comptables spécifiques, comme celles définies par la réglementation bancaire, y compris lorsque ces organismes ont le statut d'établissements publics nationaux à caractère administratif et appliquent par ailleurs l'instruction budgétaire et comptable M 9-1.

Les dispositions de la présente instruction doivent être mises en œuvre au plus tard aux comptes clos le 31 décembre 2016.

Section1 : Définitions

Les dispositifs d'intervention sont des aides économiques et sociales versées à un ou plusieurs bénéficiaire(s) final(aux) par un organisme redistributeur afin d'exécuter un dispositif ou une politique publique déterminée.

Quatre catégories de bénéficiaires finaux sont définies par la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001 :

- ◆ **les ménages** : individus ou groupes d'individus considérés dans leur fonction de consommateurs ;
- ◆ **les entreprises** : entreprises individuelles agricoles et non agricoles, sociétés financières ou non financières du secteur public ou du secteur privé, établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial, ... ;
- ◆ **les collectivités territoriales** : communes, départements, régions et leurs établissements publics rattachés ou associés, établissements publics territoriaux ;
- ◆ **les autres collectivités** : autres entités de statut de droit public, de droit privé ou de droit international et n'appartenant pas aux périmètres précédemment identifiés (groupements d'intérêt public, établissements publics nationaux, organismes sociaux tels que les caisses nationales de sécurité sociale, associations, fondations, congrégations religieuses, Union Européenne, instances internationales, ...).

Les dispositifs d'intervention sont caractérisés par le fait que l'entité versante ne reçoit aucune contrepartie directe en retour de la part du bénéficiaire : ce dernier n'effectue en effet aucune prestation de services, aucune livraison de biens et ne verse aucun paiement ou encore aucune taxe, impôt ou redevance à l'organisme redistributeur au titre du dispositif d'intervention supporté. Les aides ainsi distribuées le sont sans aucune contrepartie équivalente et comptabilisable ; elles visent à permettre au bénéficiaire d'exécuter une opération concourant à une politique déterminée par le tiers financeur. Lorsque le tiers financeur est l'État, ces dispositifs sont qualifiés de transferts indirects de l'État.

L'organisme redistributeur est, selon des textes législatifs ou réglementaires, ou selon ses statuts, voire selon la convention passée avec le bailleur de fonds, en charge d'un dispositif d'intervention soit pour son compte propre, soit pour le compte de tiers :

- ◆ **le dispositif d'intervention pour compte propre** : lorsque l'organisme redistributeur dispose d'une certaine autonomie pour réaliser sa mission, notamment une marge d'appréciation dans la prise de décision (par exemple, le choix des critères d'attribution et des bénéficiaires, les modalités de calcul des montants versés), l'opération est « réalisée pour compte propre ». Ces dispositifs sont qualifiés de transferts indirects non transparents de l'État lorsque ce dernier est le tiers financeur ;
- ◆ **le dispositif d'intervention pour compte de tiers** : lorsque l'organisme redistributeur reçoit ses fonds de la part de l'État, de l'Union européenne ou d'une autre entité, et qu'il ne dispose d'aucune marge d'appréciation dans la redistribution de l'aide, l'opération est « réalisée pour compte de tiers ». Ces dispositifs sont qualifiés de transferts indirects transparents de l'État lorsque ce dernier est le tiers financeur.

L'organisme est un intermédiaire dans le dispositif d'intervention qu'il met en œuvre au profit de tiers.

Pour relever de cette catégorie de dispositif, trois critères cumulatifs doivent être remplis :

- trois intervenants obligatoires : le tiers financeur (État, Union européenne ou autre), l'organisme et le bénéficiaire final ;
- le financement du dispositif n'est pas assuré par l'organisme mais par l'État, l'Union européenne ou une autre entité ;
- l'organisme ne dispose d'aucune autonomie dans la prise de décision : soit le tiers financeur prend un engagement directement auprès du bénéficiaire final et il délègue le rôle de payeur à l'organisme ; soit l'organisme s'engage auprès du bénéficiaire final, mais au nom du tiers financeur et dans les conditions préalablement définies par celui-ci (l'organisme agit en tant que mandataire pour exercer une mission qui lui a été confiée par le tiers financeur).

Dans certains cas, le dispositif d'intervention pour compte de tiers peut faire apparaître quatre acteurs au lieu de trois : le tiers financeur (État, Union européenne ou autre), l'organisme redistributeur, le bénéficiaire final, et une entité « décideur » qui donne les directives pour la redistribution des fonds. Le tiers financeur n'a alors aucun pouvoir décisionnaire.

Le recensement et la qualification des dispositifs sont mis à jour au cours des travaux d'inventaire, notamment en cas d'évolution du périmètre des opérations confiées à l'établissement ou de son mode d'intervention dans un dispositif déjà recensé et qualifié.

Section 2 : Modalités de comptabilisation

Lorsque le dispositif d'intervention est « pour compte propre », l'opération est alors comptabilisée au compte de résultat de l'organisme (en charges en cours d'année) et donne lieu, selon les cas, à un passif (charge à payer ou provision) en clôture d'exercice ou, lorsque l'ensemble des conditions constitutives du droit du bénéficiaire n'est pas rempli au 31 décembre de l'année, à la mention d'un engagement hors bilan en annexe.

A contrario, un dispositif d'intervention « pour compte de tiers » n'est pas retracé dans les charges de l'organisme redistributeur, les opérations y afférentes sont directement comptabilisées en comptes de tiers et ne donnent pas lieu à opérations d'inventaire visant à comptabiliser des charges à payer, provisions ou engagements hors bilan au 31 décembre de l'année¹.

Sous-section 1 : Dispositif d'intervention pour compte propre

La réalisation des opérations liées aux dispositifs d'intervention pour compte propre impacte le compte de résultat de l'organisme.

A. Réception des fonds

En cours d'année, les fonds reçus du tiers financeur dans le cadre de la mise en œuvre de dispositifs d'intervention pour compte propre sont comptabilisés en comptes de produits de fonctionnement chez l'organisme redistributeur dans les différentes subdivisions du compte 757.3 « Produits d'intervention pour compte propre » qui précisent le bénéficiaire final des fonds : ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres entités.

B. Notion de fait générateur

Lors de la redistribution des fonds, une charge est constatée. Seuls les dispositifs d'intervention pour compte propre donnent lieu à comptabilisation de charges au titre des aides distribuées au bénéficiaire final.

Le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait. Pour les 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 ou au maintien du droit du bénéficiaire.

La reconnaissance de ce droit par l'organisme distributeur (exemple : notification d'attribution d'une subvention au bénéficiaire) ne constitue pas le facteur déclenchant le rattachement de la charge à l'exercice : cette reconnaissance est ainsi formalisée par un acte administratif unilatéral ou conventionnel qui peut être antérieur, postérieur ou concomitant à cette réalisation ou à ce maintien. En outre, ce droit ne peut être constitué que dans un cadre législatif ou réglementaire ou par un acte formalisé ; une simple déclaration ne peut donc suffire à constituer un droit.

Dès lors que l'intégralité des conditions est remplie quant au fait générateur (c'est à dire que le bénéficiaire a réalisé l'ensemble des actions objets du dispositif auquel il a droit), le droit est ouvert et doit être constaté en comptabilité, l'obligation de l'organisme envers le bénéficiaire étant alors effective et certaine.

La constatation comptable du droit du bénéficiaire est indépendante du fait que ce dernier mobilise ou non son droit par la suite (il peut en effet y renoncer ; dans ce cas, l'engagement de l'organisme doit quand même être retracé dans ses états financiers). En outre, bien que les versements réalisés par l'organisme redistributeur soient subordonnés à des autorisations budgétaires, celles-ci ne constituent pas une condition à la constitution des droits du bénéficiaire.

Si toutes les conditions ne sont pas remplies, le traitement comptable diffère (Cf dans ce cas le paragraphe D « Informations en annexe relatives aux engagements hors bilan » de la présente sous-section).

C. Constatation de l'obligation

Les obligations contractées au titre des dispositifs d'intervention pour compte propre à caractère annuel donnent lieu, selon l'analyse du dispositif, à la comptabilisation soit d'une charge au cours de l'exercice, soit d'un passif associé à une charge dans le cadre des opérations de fin d'exercice, voire d'une charge et d'un passif. Pour les dispositifs d'intervention de nature pluriannuelle, un engagement hors bilan (EHB) doit en outre être constaté lorsque les conditions entourant l'obligation ne seront satisfaites par le tiers bénéficiaire que sur les exercices ultérieurs.

¹ L'ensemble des subventions versées par l'État à un organisme participant à la réalisation d'une mission de service public est constitutif de charges de fonctionnement indirectes. Conformément à la norme 2 « Charges » du Recueil des normes comptables de l'État et de la norme 4 « Produits » du Recueil des organismes dépendant de l'État, lorsque la subvention est accordée par l'État, le critère de rattachement à l'exercice correspond à la mise en œuvre par l'organisme de la politique publique confiée par l'État sur l'exercice. Les règles de conditionnalité, éventuellement applicables pour le versement au bénéficiaire final, ne s'appliquent pas dans la relation État/Organisme. Les subventions de l'État sont ainsi toujours considérées comme non conditionnelles et annuelles.

I. En cours d'exercice : constatation éventuelle d'une charge

Dans le cadre d'un dispositif d'intervention pour compte propre, les organismes comptabilisent au titre de l'exercice toutes les charges correspondant à des services faits constatés. Ces charges liées à un dispositif d'intervention sont comptabilisées au cours de l'exercice en charges de fonctionnement au compte 657.3 « Charges d'intervention pour compte propre ». Ce compte est lui-même subdivisé afin de préciser le bénéficiaire final des fonds :

- 657.31 Charges d'intervention pour compte propre - Transferts aux ménages
- 657.32 Charges d'intervention pour compte propre - Transferts aux entreprises
- 657.33 Charges d'intervention pour compte propre - Transferts aux collectivités territoriales
- 657.34 Charges d'intervention pour compte propre - Transferts aux autres entités

II. À la clôture, constatation éventuelle d'un passif : charge à payer ou provision pour charges

En fin d'exercice, un passif non financier est comptabilisé lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

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

Si ces trois critères sont vérifiés, il y a lieu de constater, soit une charge à payer, soit une provision pour charges, dans les comptes de l'organisme redistributeur. La distinction entre ces deux notions s'appréhende en fonction de deux critères : l'évaluation du montant et l'échéance du versement des fonds. Si une incertitude existe quant à l'un ou l'autre de ces éléments, la comptabilisation d'une provision pour charges est à privilégier.

Les **charges à payer** sont rattachées aux dettes non financières ; ce sont des dettes certaines, évaluées à l'arrêté des comptes, nettement précisées quant à leur objet, et dont l'échéance ou le montant présente un faible degré d'incertitude. Les charges à payer au titre d'un exercice sont les charges qui ont donné lieu à service fait au cours de l'exercice et qui sont exigibles au cours de cet exercice mais qui n'ont pas été comptabilisées avant la clôture de ce dernier. Ainsi, les fonds dus par l'organisme redistributeur qui n'ont pu être versés au 31 décembre N au bénéficiaire final font l'objet d'une constatation en charge à payer dans les comptes de cet organisme (la charge est ainsi rattachée à l'exercice auquel elle se rapporte). La charge à payer est enregistrée en débitant la subdivision concernée du compte 657.3 « Charges d'intervention pour compte propre » par le crédit d'une subdivision d'un des comptes suivants :

- 448.6 État et autres collectivités publiques - Autres charges à payer
- 468.6 Débiteurs divers et créditeurs divers - Charges à payer

Une **provision pour charges** est un passif non financier pour lequel le montant ou l'échéance ne peuvent être fixés de manière précise. Mais le passif est néanmoins certain (le bénéficiaire remplit toutes les conditions, et donc le service est fait au sens de la norme, mais pour des versements ultérieurs). Ces provisions sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de fonds nécessaire à l'extinction de l'obligation existant au 31 décembre N envers le bénéficiaire final. Les charges à considérer sont celles qui concourent directement à l'extinction de cette obligation. L'évaluation du montant des provisions à constituer repose soit sur une base individuelle, soit sur une base statistique. La meilleure estimation correspond à l'hypothèse la plus probable, c'est-à-dire à celle se référant à un grand nombre de cas similaires (évaluation statistique, probabilité). Cette évaluation peut être justifiée par la production de conventions, avenants, justification des versements effectués, justification des travaux réalisés, tableau détaillé des bénéficiaires, méthodes et bases de calcul statistiques, ...

À chaque clôture d'exercice, un ajustement du montant des provisions est systématiquement effectué pour tenir compte de la meilleure estimation à cette date. Les provisions devenues sans objet (notamment les dossiers clôturés ayant conduit à la comptabilisation de la charge d'intervention en cours d'année) sont partiellement ou intégralement reprises. Il en résulte :

- soit une diminution du montant de la provision ;
- soit une reprise intégrale de la provision, dès lors que cette dernière est devenue sans objet. C'est le cas lorsque la charge ayant conduit à la constitution de la provision est comptabilisée ou que sa survenance n'est plus attendue (sortie de fonds devenue improbable par exemple lorsque le bénéficiaire a renoncé à son droit).

En comptabilité générale, les provisions pour charges d'intervention sont retracées au passif du bilan aux subdivisions du compte 158 « Autres provisions pour charges ». Les dotations aux provisions constituent des charges de l'année aux subdivisions du compte 681.5 « Dotations aux provisions pour risques et charges de fonctionnement » ; les reprises constituent des produits de l'année aux subdivisions du compte 781.5 « Reprises sur provisions pour risques et charges de fonctionnement ». Les comptes de dotation et de reprise peuvent être eux-mêmes subdivisés en tant que de besoin selon la qualité du bénéficiaire final des fonds (ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres collectivités).

Schémas comptables :

- Dotation : débit 681.5x par crédit 158.x
- Reprise : débit 158.x par crédit 781.5x

Un tableau de suivi détaillé des dispositifs d'intervention, retraçant les charges, les charges à payer et les provisions pour charges d'intervention au 31 décembre de l'année peut s'avérer utile pour faciliter leur mise à jour en fin d'exercice.

D. Informations en annexe relatives aux engagements hors bilan (EHB)

En fin d'exercice, l'organisme peut être amené à comptabiliser des EHB donnés et/ou des EHB reçus. Les obligations potentielles de l'organisme issues des dispositifs d'intervention pour compte propre constituent des engagements donnés ; ces obligations sont recensées par l'organisme pour en tirer les conséquences comptables dans les états financiers de l'exercice écoulé. Au titre des dispositifs d'intervention à caractère pluriannuel, une partie de l'obligation peut exister de manière certaine tandis que l'autre partie n'est que potentielle.

Les engagements correspondant à ces obligations potentielles font l'objet d'une information en annexe des comptes dès lors qu'ils revêtent un caractère significatif au regard du principe « d'importance relative » : ils sont de nature à renseigner utilement le lecteur de leurs conséquences éventuelles sur la situation patrimoniale de l'organisme à la clôture de l'exercice. Il s'agit notamment d'inscrire dans l'annexe les engagements liés aux dispositifs d'intervention, soit en compte de classe 8 lorsqu'ils sont évaluables, soit, à défaut, en information littérale.

I. Conditions d'inscription d'un engagement hors bilan (EHB) dans l'annexe

Un engagement hors bilan est constaté dès lors que les trois conditions cumulatives de comptabilisation d'un passif non financier ne sont pas remplies comme indiqué supra (et que par conséquent aucune charge à payer ni provision pour charges n'a été comptabilisée).

Un EHB est constitué par :

- une obligation potentielle à l'égard d'un tiers résultant d'événements dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance, ou non, d'un ou plusieurs événements futurs incertains ;
- ou une obligation à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Ainsi, lorsque l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire n'est pas réalisé à la date de clôture ou que ce droit nécessite d'être renouvelé pour les périodes postérieures à l'exercice clos, les engagements correspondants sont rapportés dans l'annexe.

À titre d'exemple, s'agissant des dispositifs pluriannuels conditionnés (par exemple, versés sous conditions de ressources annuelles ou d'assiduité), un passif (charge à payer ou provision) est comptabilisé à hauteur des conditions réalisées ou maintenues sur la période se rattachant à l'exercice clos.

Au contraire, pour les périodes postérieures à l'exercice clos, même si l'acte attributif a été notifié en N à l'intéressé, ce dernier devra justifier de nouveau des conditions de ressources. L'obligation s'avère ainsi potentielle. Un engagement hors bilan est indiqué en annexe car le bénéficiaire doit encore réaliser certaines conditions au cours des exercices postérieurs à la clôture.

Il existe deux modes d'inscription des engagements hors bilan dans l'annexe : soit la description littérale détaillée de l'engagement, soit l'indication d'une valeur objective de l'engagement via la comptabilisation en compte de classe 8.

II. Comptabilisation d'un engagement hors bilan (EHB)

L'organisme comptabilise les EHB donnés (vis-à-vis des bénéficiaires finaux) et/ou les EHB reçus (vis-à-vis des financeurs, hors État). En effet, si l'État est le financeur, le rattachement des produits à l'exercice se limitera à la constatation éventuelle de produits à recevoir. Aucune autre écriture d'inventaire ne sera constatée (pas d'engagement hors-bilan reçus), les subventions émanant de l'État étant toujours considérées comme non conditionnelles.

Dès lors que l'engagement peut être évalué, l'enregistrement d'un montant en classe 8 est préféré à un simple commentaire écrit. Ce dernier peut néanmoins intervenir en complément pour éclairer toute information chiffrée.

Un engagement hors bilan constituant une obligation potentielle, son montant doit être évalué par estimation. Lorsqu'elle ne peut pas être précisément chiffrée, cette estimation peut être exprimée, le cas échéant, par une fourchette de valeurs indiquée et justifiée dans la description littérale détaillée de l'engagement. L'évaluation peut être justifiée par la production de conventions, avenants, justification des versements effectués, justification des travaux réalisés, tableau détaillé des bénéficiaires, méthodes et bases de calcul statistiques, ... La méthode employée pour déterminer l'évaluation de l'engagement doit être également décrite dans l'annexe.

1. Schémas comptables pour un engagement reçu d'un bailleur de fonds autre que l'État :

Les engagements hors bilan reçus du bailleur de fonds sont comptabilisés aux subdivisions du compte 801.2 « Engagements reçus par l'organisme » dont la contrepartie est le compte 809.2 « Contrepartie des engagements reçus par l'organisme ».

- Augmentation d'un EHB reçu : débit 801.2x par crédit 809.2
- Diminution d'un EHB reçu : débit 809.2 par crédit 801.2x

Le compte ainsi déterminé pour enregistrer les engagements reçus, de type 801.2x peut être lui-même subdivisé en tant que de besoin afin de préciser la nature des différents bailleurs de fonds.

2. Schémas comptables pour un engagement donné aux bénéficiaires finaux :

Les engagements hors bilan accordés par l'organisme sont comptabilisés aux subdivisions du compte 801.1 « Engagements donnés par l'organisme » dont la contrepartie est le compte 809.1 « Contrepartie des engagements donnés par l'organisme ».

- Augmentation d'un EHB donné : débit 809.1 par crédit 801.1x
- Diminution d'un EHB donné : débit 801.1x par crédit 809.1

Le compte ainsi déterminé pour enregistrer les engagements donnés, de type 801.1x peut être lui-même subdivisé en tant que de besoin afin de préciser le bénéficiaire final des fonds (ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres collectivités).

3. L'actualisation annuelle des EHB :

À l'instar des provisions, les engagements hors bilan, reçus ou donnés, sont systématiquement réexaminés à chaque clôture d'exercice car ils peuvent évoluer dans leur montant, devenir un actif ou un passif à comptabiliser au bilan, ou disparaître. Un suivi détaillé des engagements hors bilan peut s'avérer utile afin de faciliter leur mise à jour en fin d'exercice, ce suivi peut être matérialisé dans le même tableau que celui indiqué supra pour les charges à payer et provisions.

Sous-section 2 : Dispositif d'intervention pour compte de tiers

Lorsque le dispositif d'intervention est « pour compte de tiers », qu'il soit à caractère annuel ou pluriannuel, l'opération est uniquement comptabilisée en comptes de tiers. La réalisation de ces opérations par l'organisme est donc sans impact sur son résultat puisque ce n'est pas l'organisme qui supporte la charge du dispositif in fine mais le tiers financeur.

Lors de la notification de la décision attributive des fonds, l'organisme redistributeur prend en charge le dispositif en constatant simultanément une créance et une dette via deux comptes de classe 4. Ensuite, à la réception effective des fonds, l'organisme débite un compte de trésorerie par le crédit du compte de tiers ayant constaté la créance. Puis, lors du versement de l'aide au bénéficiaire final, le compte de classe 4 ayant constaté la dette est débité par le crédit d'un compte de trésorerie.

Les comptes de tiers à mouvementer dépendent de la nature de l'entité (bailleur de fonds et bénéficiaire final), les subdivisions des comptes suivants sont à utiliser :

- 443.x Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux
- 467.x Autres comptes débiteurs ou créditeurs

Si une commission est allouée à l'organisme en rémunération de son activité, celle-ci sera comptabilisée au compte de résultat en produits. De même, si des frais (par exemple des frais de gestion) sont engagés par l'organisme pour mettre en œuvre ces dispositifs, ils seront comptabilisés en charges.

Dans le cadre d'un dispositif d'intervention pour compte de tiers, aucune opération d'inventaire (ni charge à payer, ni provision, ni engagement hors-bilan) n'est comptabilisée par l'organisme redistributeur (la section n° 3 de la présente instruction n'est donc pas applicable). En effet, les passifs non financiers liés à ces opérations et les engagements hors bilan sont uniquement retracés dans les comptes du tiers financeur.

Section 3 : Autres informations à porter en annexe (hors EHB)

L'information en annexe a pour objet de compléter et commenter l'information donnée dans les comptes de l'organisme, notamment pour les dispositifs d'intervention. Des renseignements complémentaires sont à mentionner concernant les charges et les provisions pour charges dès lors qu'elles présentent un caractère significatif pour l'exercice.

A. Informations relatives aux charges

Concernant les charges d'intervention, l'annexe doit indiquer une synthèse de leur répartition par catégorie de bénéficiaires.

En outre, la nature et le montant des charges à payer doivent être présentés.

B. Informations relatives aux provisions pour charges

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

- la valeur comptable des provisions pour charges à l'ouverture et à la clôture de l'exercice,
- les provisions pour charges constituées (dotées) au cours de l'exercice,
- les montants utilisés au cours de l'exercice (reprise avec utilisation),
- les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Si les provisions pour charges sont de montant significatif, une information supplémentaire est fournie sur :

- la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées,
- la méthode d'évaluation retenue en cas d'utilisation d'une méthode d'évaluation statistique,
- les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si nécessaire, les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation,
- le montant des remboursements éventuellement attendus.

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

Section 4 : Modalités d'application

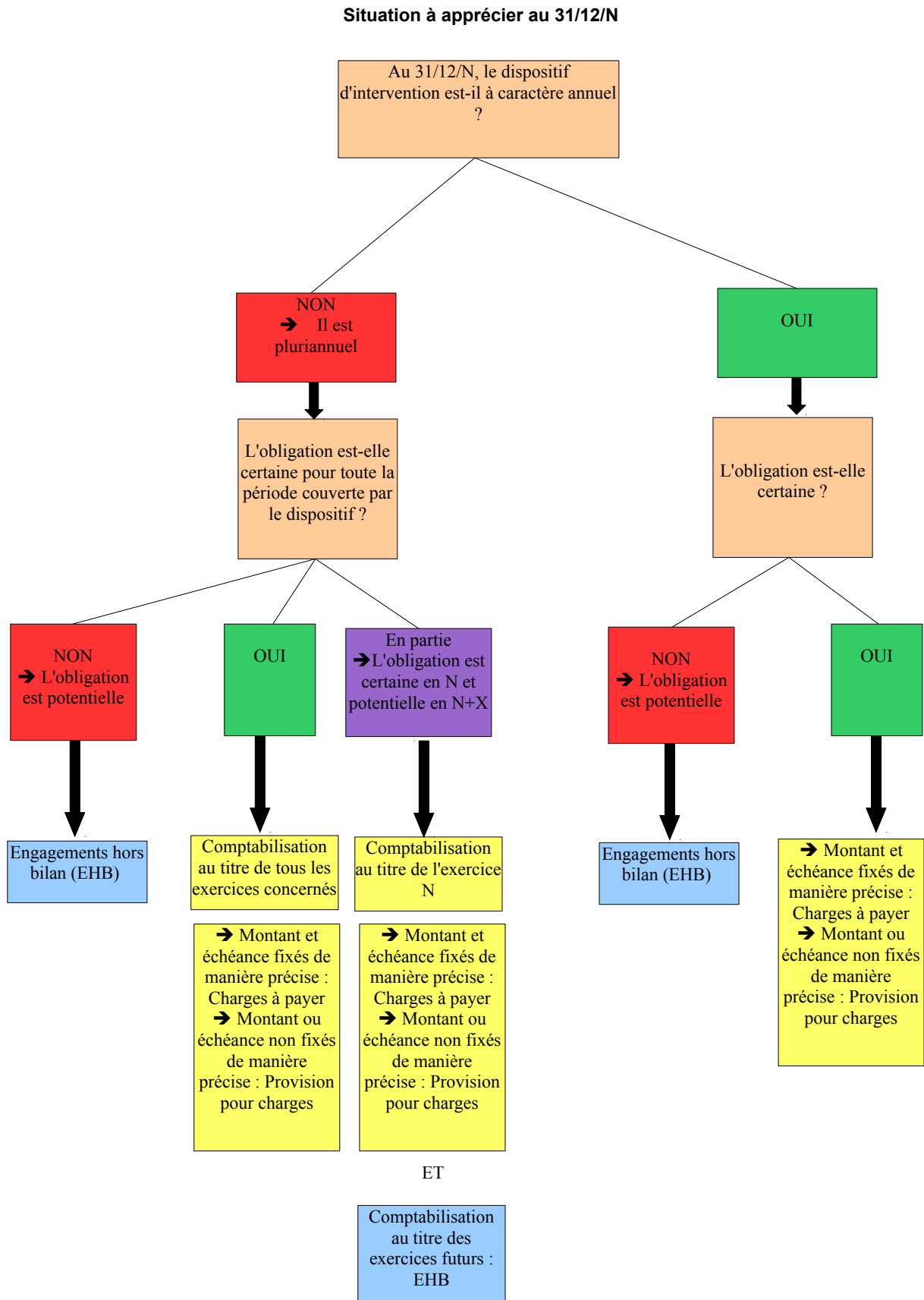
La première application des dispositions de la présente instruction constitue un changement de méthode comptable. À ce titre, l'effet de la nouvelle méthode est calculé de façon rétrospective, comme si celle-ci avait toujours été appliquée. Ainsi, dans le cadre de l'information financière comparative, les postes concernés du bilan et du compte de résultat de l'exercice précédent seront présentés en annexe avec la nouvelle méthode : les provisions et EHB comptabilisés en classe 8 doivent être corrigés via une reconstitution des montants qui auraient dû être comptabilisés en N-1 si les nouvelles normes avaient été applicables.

LE SOUS-DIRECTEUR
DES DÉPENSES DE L'ÉTAT ET OPÉRATEURS

OLIVIER TOUVENIN

Annexes

Annexe n° 1 : Arbre de décision – Dispositifs d'intervention pour compte propre



Annexe n° 2 : Illustrations

Cas 1 : Comptabilisation d'un dispositif d'intervention pour compte propre

Une école supérieure attribue des bourses à ses élèves selon un plafond de ressources qu'elle a elle-même fixé (les ressources prises en considération pour l'octroi éventuel d'une bourse à un élève sont ses ressources de l'année N-1). L'année scolaire se déroule sur une période allant du 1er octobre au 30 juin ; l'école verse les bourses trimestriellement à réception des demandes formulées par les étudiants.

- Pour lui permettre d'exercer cette mission, l'État adresse à l'établissement une notification attributive pour l'intégralité de l'année scolaire (9 mois) et verse à l'école 18 K€ le 1er octobre N. L'établissement constate donc la recette en deux temps :
 - la réception de la notification de la décision attributive : Débit c/ 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » par crédit c/ 757.31 « Produits d'intervention pour compte propre – Transferts aux ménages » pour le montant de la décision attributive (3 trimestres) ;
 - l'encaissement des fonds : Débit c/ 51x « Banques, établissements financiers et assimilés » par crédit c/ 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » pour 18 K€.
- Au cours du premier trimestre, soit du 1er octobre au 31 décembre N, l'école a versé au fil de l'eau des bourses correspondant aux demandes déposées par les élèves pour un montant total de 4 K€. Chaque paiement a induit deux écritures :
 - la constatation de la charge : Débit c/ 657.31 « Charges d'intervention pour compte propre - Transferts aux ménages » par crédit c/ 467.x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » ;
 - le paiement au bénéficiaire : Débit c/ 467.x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » par crédit c/ 51x « Banques, établissements financiers et assimilés ».
- À la clôture, au 31 décembre N, certaines bourses n'ont pu être versées, leurs bénéficiaires ayant omis de fournir leur RIB à l'établissement. La somme totale s'élève à 2 K€, elle constitue une charge à payer pour l'école. Le schéma comptable correspondant est donc le suivant :
 - Débit c/ 657.31 « Charges d'intervention pour compte propre - Transferts aux ménages » : 2 K€
 - Crédit c/ 468.6 « Débiteurs divers et créditeurs divers - Charges à payer » : 2 K€
- La charge totale relative aux bourses s'élève pour le premier trimestre de l'année scolaire à 6 K€. L'école estime que son obligation potentielle (les conditions devront être maintenues pour l'exercice N+1) concernant les bourses des 2ème et 3ème trimestres scolaires sera de montant identique à celui du 1er trimestre. Au 31 décembre N, l'engagement étant évaluable, il peut être comptabilisé en compte de classe 8 selon le schéma comptable suivant :
 - Débit c/ 809.1 « Contrepartie des engagements donnés par l'établissement » : 12 K€
 - Crédit c/ 801.1x « Engagements donnés par l'établissement - Transferts aux ménages » : 12 K€
- Enfin, au 31 décembre N, l'aide de l'État correspondant aux bourses des 2ème et 3ème trimestres scolaires, qui seront versées en N+1, constitue un produit constaté d'avance pour l'établissement. Sa constatation comptable est la suivante :
 - Débit c/ 757.31 « Produits d'intervention pour compte propre - Transferts aux ménages » : 12 K€
 - Crédit c/ 487 « Produits constatés d'avance » : 12 K€

En date du 1er janvier N+1, les écritures d'inventaire de charges à payer et de produits constatés d'avance doivent être contrepassées. L'engagement hors bilan sera ajusté, voire annulé, au 31 décembre N+1.

Cas 2 : Comptabilisation d'un dispositif d'intervention pour compte de tiers

1. Cas général

L'Union européenne verse, via une entité publique, une aide aux agriculteurs dans le cadre de la politique agricole commune. Le montant total de l'aide allouée à la France est de 2 milliards € pour l'année N.

- À la notification de la décision attributive, l'organisme redistributeur prend en charge le dispositif :
 - Débit c/ 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » : 2 milliards €
 - Crédit c/ 467.x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » : 2 milliards €
- Lors de la réception des fonds, l'organisme constate l'encaissement :
 - Débit c/ 51x « Banques, établissements financiers et assimilés » : 2 milliards €
 - Crédit c/ 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » : 2 milliards €

- Enfin, les aides sont versées aux personnes concernées :
 - Débit c/ 467.x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » : 2 milliards €
 - Crédit c/ 51x « Banques, établissements financiers et assimilés » : 2 milliards €

À la clôture, au 31 décembre N, l'établissement public a connaissance du montant attribué pour cette même aide pour l'année N+1 : 1 milliard €. Aucune écriture d'inventaire n'est à comptabiliser du fait de l'enregistrement de ce dispositif d'intervention uniquement en compte de tiers (pas d'impact en compte de résultat, en bilan et annexe).

2. Cas d'un paiement indu au bénéficiaire

L'organisme redistributeur a payé une somme de 10 K€ à un bénéficiaire alors que ce dernier ne remplit plus les conditions exigées.

- L'organisme constate d'abord le paiement indu :
 - Débit c/ 467.x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » : 10 K€
 - Crédit c/ 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » : 10K€
- Le bénéficiaire procède ensuite au reversement des fonds :
 - Débit c/ 51x « Banques, établissements financiers et assimilés » : 10 K€
 - Crédit c/ 467.x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » : 10 K€
- Si l'organisme redistributeur rembourse immédiatement le bailleur de fonds :
 - Débit c/ 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » : 10 K€
 - Crédit c/ 51x « Banques, établissements financiers et assimilés » : 10 K€

Lorsque l'organisme redistributeur ne rembourse pas immédiatement le bailleur de fonds, le compte 443 « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » sera soldé par compensation lors du prochain versement émanant du bailleur de fonds qui s'en trouvera ainsi amoindri en conséquence.

3. Cas d'un trop perçu reçu du bailleur de fonds

L'organisme redistributeur a versé au bénéficiaire un montant inférieur au montant avancé par le bailleur de fonds.

- La décision attributive fait apparaître un montant de 150 K€ destiné à l'organisme redistributeur :
 - Débit c/ 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » : 150 K€
 - Crédit c/ 467.x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » : 150 K€
- À l'encaissement des fonds, l'organisme comptabilise l'écriture :
 - Débit c/ 51x « Banques, établissements financiers et assimilés » : 150 K€
 - Crédit c/ 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » : 150 K€
- Lors du reversement au bénéficiaire final, ce dernier n'a des droits ouverts qu'à hauteur de 100 K€ :
 - Débit c/ 467.x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » : 100 K€
 - Crédit c/ 51x « Banques, établissements financiers et assimilés » : 100 K€
- L'organisme redistributeur constate alors une réduction de la prise en charge du dispositif pour 50 K€ :
 - Débit c/ 467.x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » : 50 K€
 - Crédit c/ 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » : 50 K€
- S'il rembourse immédiatement le bailleur de fonds :
 - Débit c/ 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » : 50 K€
 - Crédit c/ 51x « Banques, établissements financiers et assimilés » : 50 K€

Lorsque l'organisme redistributeur ne rembourse pas immédiatement le bailleur de fonds, le compte 443 « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » sera soldé par compensation lors du prochain versement émanant du bailleur de fonds qui s'en trouvera ainsi amoindri en conséquence.

4. Cas de l'avance des fonds faite par l'organisme redistributeur

L'organisme redistributeur paye au bénéficiaire une somme de 20 K€ avant même d'avoir reçu les fonds correspondants du tiers financeur.

- À la notification de la décision attributive, l'organisme redistributeur prend en charge le dispositif :
 - Débit c/ 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » : 20 K€
 - Crédit c/ 467.x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » : 20 K€
- Suivant les termes de la convention le liant au bénéficiaire, l'organisme lui verse l'aide allouée :
 - Débit c/ 467.x « Autres comptes débiteurs ou créditeurs » : 20 K€
 - Crédit c/ 51x « Banques, établissements financiers et assimilés » : 20 K€
- L'organisme redistributeur facture au bailleur de fonds les aides ainsi versées : aucune écriture n'est enregistrée.
- Le bailleur de fonds rembourse à l'organisme redistributeur le montant des aides avancées par celui-ci sur sa trésorerie :
 - Débit c/ 51x « Banques, établissements financiers et assimilés » : 20 K€
 - Crédit c/ 443.x « Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux » : 20 K€

Annexe n° 3 : Avis n° 2013-05 du CNOCP du 5 juillet 2013 relatif aux dispositifs d'intervention de certains établissements publics



**Avis n° 2013-05
du 5 juillet 2013
relatif aux dispositifs d'intervention
de certains établissements publics**

Sommaire

1. Champ d'application	2
1.1 Entités concernées.....	2
1.2 Définition des dispositifs d'intervention	2
1.2.1 Dispositifs d'intervention pour compte propre.....	2
1.2.2 Dispositifs d'intervention pour compte de tiers.....	3
2. Principes comptables.....	3
2.1 Fait générateur de la charge relative à un dispositif d'intervention pour compte propre.....	3
2.2 Précisions sur la constatation de la réalisation du droit du bénéficiaire	4
2.3 Modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention	4
3. Information en annexe.....	5
4. Qualification du changement	6
5. Date d'application	6





1. Champ d'application

1.1 Entités concernées

L'avis s'applique aux organismes relevant du titre III du décret 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

Il ne s'applique pas aux organismes appliquant le Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS) ou un référentiel adapté du PCUOSS, ni aux organismes soumis à des dispositions comptables spécifiques, comme celles définies par la réglementation bancaire, y compris lorsque ces organismes ont le statut d'établissements publics nationaux à caractère administratif et appliquent par ailleurs l'instruction budgétaire et comptable M 9-1.

Les entités concernées par l'avis sont dénommées ci-après les « organismes ».

1.2 Définition des dispositifs d'intervention

Les dispositifs d'intervention sont des aides économiques et sociales versées par les organismes. Ces versements effectués, ou à effectuer, interviennent dans le cadre d'opérations de distribution d'aides ou de soutien à des catégories de bénéficiaires clairement identifiés, sans contrepartie équivalente et comptabilisable.

Les catégories de bénéficiaires des dispositifs d'intervention sont les ménages, les entreprises, les collectivités territoriales, les autres collectivités.

Des textes législatifs ou réglementaires ou les statuts de l'organisme peuvent prévoir que celui-ci est en charge de dispositifs d'intervention pour son compte propre, ou pour le compte de tiers.

1.2.1 Dispositifs d'intervention pour compte propre

Des textes législatifs ou réglementaires ou les statuts de l'organisme peuvent prévoir que ce dernier est en charge d'un dispositif d'intervention à l'égard d'un ou plusieurs bénéficiaires finaux. S'il dispose de l'autonomie nécessaire pour réaliser cette mission, notamment une



certaine marge d'appréciation dans la prise de décision, l'opération est réalisée pour son compte propre.

1.2.2 Dispositifs d'intervention pour compte de tiers

Les dispositifs d'intervention pour compte de tiers correspondent aux versements reçus par l'organisme de la part de l'Etat, de l'Union Européenne ou d'une autre entité, qu'il redistribue, sans marge d'appréciation, au bénéficiaire final de la mesure d'aide. L'organisme est un intermédiaire dans le dispositif d'intervention qu'il met en œuvre au profit de tiers.

Ainsi, pour que l'opération entre dans la catégorie des dispositifs pour compte de tiers, trois critères cumulatifs doivent être remplis :

- trois intervenants prennent part au dispositif : le tiers financeur (Etat, Union Européenne ou autre), l'organisme et le bénéficiaire final ;
- l'organisme ne dispose d'aucune autonomie dans la prise de décision ;
- le financement du dispositif n'est pas assuré par l'organisme mais par l'Etat, l'Union Européenne ou une autre entité.

2. Principes comptables

Seuls les dispositifs d'intervention pour compte propre donnent lieu à comptabilisation de charges au titre des aides distribuées au bénéficiaire final.

Les dispositifs d'intervention pour compte de tiers ne donnent lieu qu'à des charges relatives aux frais de gestion engagés par l'organisme pour les mettre en œuvre.

2.1 Fait générateur de la charge relative à un dispositif d'intervention pour compte propre

Les organismes concernés par l'avis comptabilisent au titre d'un exercice toutes les charges correspondant à des services faits constatés.

Concernant ces dispositifs 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 ou au maintien du



droit du bénéficiaire, dont la reconnaissance par l'organisme est formalisée par un acte administratif unilatéral ou conventionnel antérieur, postérieur ou concomitant à cette réalisation ou à ce maintien. Lorsque l'ensemble des conditions nécessaires sont réunies, l'organisme a une obligation envers le bénéficiaire du dispositif d'intervention.

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

2.2 Précisions sur la constatation de la réalisation du droit du bénéficiaire

La constatation, par l'organisme, de la réalisation du droit du bénéficiaire se fait indépendamment du fait qu'il mobilisera ou non ce droit par la suite : le fait générateur existe dès lors que les conditions définies pour que le droit puisse être ouvert sont réunies. Il ne s'agit pas d'évaluer la probabilité que le bénéficiaire renonce *in fine* à ce droit.

La réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire d'un dispositif d'intervention peut être indépendante de leur constatation ou de leur vérification par l'organisme.

2.3 Modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention

Le traitement comptable des dispositifs d'intervention est analysé en fonction :

- de la nature de l'opération (pour compte propre ou pour compte de tiers) dont l'organisme a la charge ;
- de l'existence de l'obligation contractée au titre du dispositif d'intervention, sachant que l'organisme a une obligation dès lors que toutes les conditions requises sont remplies, ce qui conditionnera le fait générateur de la charge, c'est-à-dire le service fait ; en revanche, l'organisme aura une obligation potentielle constituant un engagement hors-bilan dès lors que l'ensemble des conditions requises ne sont pas intégralement remplies ;
- du caractère annuel ou pluriannuel de l'obligation contractée au titre du dispositif d'intervention.



En conséquence, à la date d'arrêté des comptes :

- Les obligations contractées au titre des dispositifs d'intervention pour compte propre à *caractère annuel* donnent lieu, dans les comptes, à une charge et éventuellement un passif.
- Les obligations contractées au titre des dispositifs d'intervention pour compte propre à *caractère pluriannuel* donnent lieu, dans les comptes, à :
 - o soit une charge (qui peut consister en une dotation aux provisions) et un passif (une charge à payer ou une provision) dès lors que l'obligation existe ;
 - o soit un engagement mentionné en annexe, s'il s'agit d'une obligation potentielle, c'est-à-dire si l'ensemble des conditions requises ne sont pas remplies,
 - o soit une charge, éventuellement un passif et un engagement mentionné en annexe, si une partie de l'obligation existe et une autre n'est que potentielle.
- Les obligations contractées au titre des dispositifs d'intervention pour compte de tiers à caractère annuel et pluriannuel donnent lieu à la comptabilisation d'un actif (créance, trésorerie) et d'un passif (dette non financière).

3. Information en annexe

Les engagements correspondant à des obligations potentielles font l'objet d'une information appropriée en annexe des comptes.

L'information en annexe est de nature à renseigner utilement le lecteur des comptes sur les conséquences éventuelles des obligations potentielles de l'organisme, notamment sur la situation patrimoniale de ce dernier à la clôture de l'exercice.

Elle comprend une estimation chiffrée des engagements correspondant aux obligations potentielles de l'organisme qui existent à la date de clôture et une description succincte de la méthode employée pour déterminer cette évaluation.



Il est rappelé que l'information en annexe a également pour objet de compléter et commenter l'information donnée dans les comptes de l'organisme, par exemple sur des charges annuelles significatives relatives à des dispositifs d'intervention ou sur des dispositifs d'intervention pour compte de tiers significatifs.

4. Qualification du changement

La première application de cet avis constitue un changement de méthode comptable.

5. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014), avec possibilité d'application anticipée.

Version publiée le 5 juillet 2013