



RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT

Décembre 2012



MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
ET DES FINANCES

RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT

MISES À JOUR

- **Conseil de normalisation des comptes publics**

Date du Recueil des normes Comptables de l'État	Avis du Conseil de normalisation des comptes publics	Date d'application de l'avis	Date de l'arrêté portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'État
Décembre 2012	Avis n° 2012-06 du 18 octobre 2012 relatif à la norme 14 nouvellement nommée « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » de ce Recueil.	Les dispositions sont d'application immédiate.	24 décembre 2012
Août 2012	Avis n° 2012-03 du 3 juillet 2012 relatif à l'intégration des dispositions de l'avis n°2011-11 du 8 décembre 2011 dans le Recueil des normes comptables de l'Etat et à des modifications mineures de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » et de la norme 5 « Les immobilisations incorporelles » de ce Recueil.	Les dispositions relatives aux contrats concourant à la réalisation d'un service public sont applicables aux états financiers de l'Etat à compter de l'exercice 2013 (comptes clos le 31 décembre 2013) Les modifications mineures sont d'application immédiate.	21 août 2012
Octobre 2011	Avis n°2011-09 du 17 octobre 2011 relatif à la définition et à la comptabilisation des charges et à des modifications mineures de la norme 2 " Les charges", la norme 12 renommée " Les passifs non financiers " et la norme 13 " Les engagements à mentionner dans l'annexe " du Recueil des normes comptables de l'Etat.	Les dispositions relatives à la définition et à la comptabilisation des charges d'intervention sont applicables aux états financiers de l'Etat à compter de l'exercice 2012. Elles concernent l'ensemble de la norme 2 « Les charges », la norme 12 renommée « Les passifs non financiers », la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe », le cadre conceptuel, le glossaire et la norme n°1 « Les états financiers » du Recueil des normes comptables de l'Etat, à l'exception des modifications mineures. Les modifications mineures sont d'application immédiate.	12 mars 2012

Date du Recueil des normes comptables de l'État	Avis du Conseil de normalisation des comptes publics	Date d'application de l'avis	Date de l'arrêté portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'État
Juillet 2011	Avis n°2011-07 du 8 juillet 2011 relatif à la définition des comptes de régularisation dans le Recueil des normes comptables de l'État.	Les dispositions sont d'application immédiate.	16 décembre 2011
Juillet 2011	Avis n°2011-06 du 8 juillet 2011 relatif à l'information sectorielle de l'État.	Les dispositions relatives à l'information sectorielle sont applicables aux états financiers de l'État pour l'exercice clos le 31 décembre 2013. Pour l'exercice clos le 31 décembre 2013, l'information comparative est présentée sur deux exercices (et non trois exercices), c'est-à-dire pour les exercices clos le 31 décembre 2012 et le 31 décembre 2013.	16 décembre 2011
Juillet 2011	Avis n° 2011-03 du 15 mars 2011 relatif au traitement comptable des biens immobiliers à durée de vie non déterminable (parc immobilier non spécifique) et à des modifications mineures de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables de l'État.	Les modifications mineures apportées à la norme 6 « Les immobilisations corporelles », au cadre conceptuel et au glossaire sont d'application immédiate. Les dispositions relatives au traitement comptable du parc immobilier non spécifique sont applicables aux états financiers de l'État à compter de l'exercice 2013.	16 décembre 2011

Date du Recueil des normes comptables de l'État	Avis du Conseil de normalisation des comptes publics	Date d'application de l'avis	Date de l'arrêté portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'État
Juillet 2011	Avis n°2011-02 du 15 mars 2011 relatif à la suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'État et à des modifications mineures de la norme 7 « Les immobilisations financières » du Recueil des normes comptables de l'État.	<p>Les modifications mineures apportées à la norme 7 « Les immobilisations financières » et au cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'État sont d'application immédiate.</p> <p>Les dispositions relatives à la suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'État sont applicables aux états financiers de l'État clos le 31 décembre 2012.</p>	16 décembre 2011
Novembre 2010	Avis n°2010-04 du 17 novembre 2010 relatif à la suppression de la charge d'utilisation dans la norme 6 sur les immobilisations corporelles du Recueil des normes comptables de l'État	Les dispositions de cet avis sont applicables à compter du 1 ^{er} janvier 2010.	8 février 2011
Novembre 2010	Avis n°2010-05 du 17 novembre 2010 relatif à des modifications mineures des normes 1 « Les états financiers », 5 « Les immobilisations incorporelles », 7 « Les immobilisations financières » et 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme » du Recueil des normes comptables de l'État.	<p>Les dispositions de l'avis relatives à la modification de la norme 1 « Les états financiers » du Recueil des normes comptables de l'État sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2010.</p> <p>Les dispositions de l'avis relatives à la modification de la norme 5 « Les immobilisations incorporelles » du Recueil des normes comptables de l'État sont d'application immédiate.</p> <p>Les dispositions de l'avis relatives à la modification de la norme 7 « Les immobilisations financières » du Recueil des normes comptables de l'État sont d'application immédiate.</p> <p>Les dispositions de l'avis relatives à la modification de la norme 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme » du Recueil des normes comptables de l'État sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2010.</p>	8 février 2011

- **Comité des normes de comptabilité publique**

Date du Recueil des normes comptables de l'État	Date de l'arrêté portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'État
Mars 2009	11 mars 2009
Mars 2008	13 mars 2008
Avril 2007	17 avril 2007
Mai 2004	21 mai 2004

RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT

SOMMAIRE

Introduction	7
Le cadre conceptuel de la comptabilité de l'État	8
Norme n° 1 : Les états financiers	28
Norme n° 2 : Les charges	46
Norme n° 3 : Les produits régaliens	59
Norme n° 4 : Les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers	75
Norme n° 5 : Les immobilisations incorporelles	83
Norme n° 6 : Les immobilisations corporelles	97
Norme n° 7 : Les immobilisations financières	129
Norme n° 8 : Les stocks	143
Norme n° 9 : Les créances de l'actif circulant	153
Norme n° 10 : Les composantes de la trésorerie de l'État	161
Norme n° 11 : Les dettes financières et les instruments financiers à terme	171
Norme n° 12 : Les passifs non financiers	195
Norme n° 13 : Les engagements à mentionner dans l'annexe	203
Norme n° 14 : Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs	216
Norme n° 15 : Evènements postérieurs à la clôture des comptes	227
Norme n° 16 : Information sectorielle	236
Glossaire	245

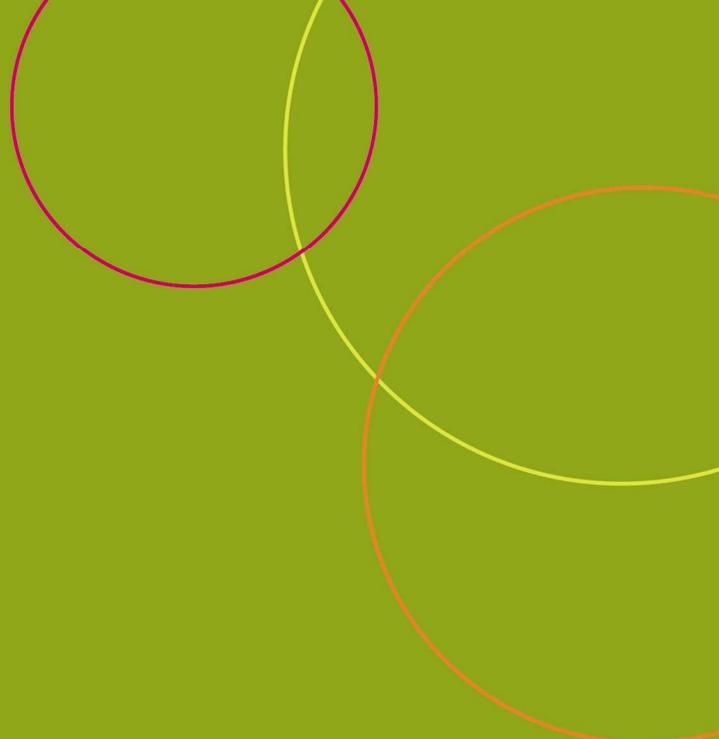
INTRODUCTION

Le présent recueil regroupe les normes comptables applicables à l'État. Il se compose de trois parties :

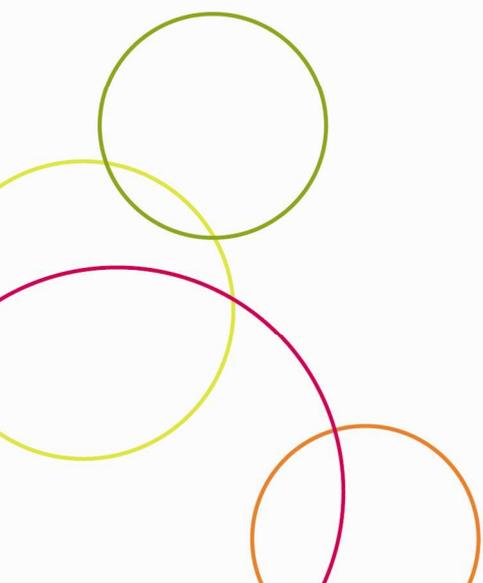
- > *le cadre conceptuel de la comptabilité de l'État*, qui présente les hypothèses sous-jacentes aux normes comptables, définit les principaux concepts qui découlent de ces hypothèses et donne des indications sur la portée et les limites des informations financières fournies par la comptabilité ;
- > *les normes comptables*, présentées selon la structure suivante :
 - un exposé des motifs, qui éclaire les dispositions normatives, expose les éventuelles spécificités de l'État dans le domaine considéré, explique les choix opérés et positionne la norme par rapport aux autres référentiels existants ;
 - les *dispositions normatives* elles-mêmes, généralement structurées autour de quatre chapitres :
 - 1. Champ d'application
 - 2. Comptabilisation
 - 3. Évaluation
 - 4. Informations à fournir dans l'annexe
 - et des *exemples* illustrant l'inscription des normes dans le contexte juridique et financier ;
- > *le glossaire*.

Du point de vue du statut des documents rassemblés dans ce recueil, seules les dispositions normatives ont un caractère normatif.

L'application de ces normes est liée à la mise en place des nouveaux systèmes d'information budgétaires et comptables de l'État. Elle ne pourra être intégralement réalisée qu'au moment où ces systèmes seront complètement déployés.



CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT



- I. OBJECTIFS DU CADRE CONCEPTUEL ET DESTINATAIRES DE LA COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT
- II. LES OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS
 - II.1. Le patrimoine, la situation financière, la situation nette, les engagements
 - II.2. Le résultat, la performance
 - II.3. L'articulation avec le budget et la relation avec la gestion et les objectifs, les relations avec la comptabilité nationale
 - II.4. La mesure des coûts et de la performance
 - II.5. La structure et l'interprétation des états financiers
- III. LES CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES DE LA COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT
 - III.1. Les principes comptables
 - III.2. Le périmètre, le champ de la comptabilité et le patrimoine
 - III.3. Les principaux concepts
 - III.4. Les règles de comptabilisation
 - III.5. Les règles d'évaluation

CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT

I. OBJECTIFS DU CADRE CONCEPTUEL ET DESTINATAIRES DE LA COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT

Aux termes de l'article 27 de la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001¹, « l'État tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. En outre, il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes ».

L'article 28 précise que la comptabilisation des recettes et des dépenses budgétaires est fondée sur les encaissements et les paiements. Le rattachement à l'exercice budgétaire est donc effectué sur une base de caisse avec une possibilité d'extension lors d'une période complémentaire ne pouvant excéder vingt jours.

Le présent recueil de normes s'applique à la comptabilité générale de l'État. L'article 30 précise que cette comptabilité est fondée sur le principe de la constatation des droits et des obligations. Les opérations doivent être prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Ce principe se retrouve également dans les textes qui régissent la comptabilité d'entreprise.

En conséquence, la loi organique dispose que les règles comptables de l'État ne se distinguent de celles qu'appliquent les entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de l'État.

L'ensemble des règles et normes permettant d'appliquer la comptabilité d'exercice à l'État doit donc être construit en référence avec les dispositions applicables aux entreprises. Il est ainsi nécessaire de déterminer les règles de la comptabilité d'entreprise qui sont transposables directement, celles qui doivent être adaptées pour tenir compte de certaines particularités, et enfin celles qui doivent être créées pour comptabiliser des opérations pour lesquelles il n'existe pas de règles dans les référentiels comptables applicables aux entreprises.

L'importance et la spécificité de certaines opérations de l'État justifient que cette élaboration soit éclairée et mise en perspective par des considérations préalables sur la portée, les objectifs et les limites de cette comptabilité. Ces considérations sont présentées dans le présent cadre conceptuel qui répond à un triple objectif :

¹ Loi organique n°2001-692 du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances. Dans la suite du document, l'expression « loi organique » renvoie à ce texte.

- > présenter les hypothèses sous-jacentes aux normes comptables applicables à l'État,
- > définir les principaux concepts qui découlent de ces hypothèses,
- > préciser la portée et les limites des informations financières fournies par la comptabilité.

Le cadre conceptuel n'est pas un texte normatif énonçant des règles. Il est destiné à fournir des éléments de compréhension et d'interprétation des règles. Il s'adresse à leurs auteurs, aux comptables chargés de tenir et d'établir les comptes, aux auditeurs chargés de les certifier et aux utilisateurs de l'information financière produite.

Pour les premiers, il constitue une référence conceptuelle permettant de vérifier la cohérence des différentes règles et normes.

Pour ceux qui établissent les comptes et ceux qui les vérifient, il est un élément de compréhension et d'interprétation de ces règles. Les interprétations peuvent être nécessaires pour traiter certains cas particuliers ou certaines opérations nouvelles, pour lesquels les règles existantes seraient insuffisantes. Le cadre conceptuel peut également être utile pour la définition de l'organisation technique des systèmes comptables en mettant en lumière les finalités de ces systèmes. Il doit enfin permettre aux destinataires de l'information de mieux comprendre la portée et les limites de celle-ci.

Les destinataires principaux de l'information sont les citoyens et leurs représentants. L'information comptable doit bien sûr répondre aux besoins des responsables et des gestionnaires des missions et des activités de l'État. Elle est également destinée aux institutions publiques internationales, aux marchés financiers et aux investisseurs en titres de dettes.

La multiplicité des destinataires suppose en conséquence une information générale et exhaustive, fondée sur la prise en compte de tous les éléments ayant un impact sur la situation financière.

Bien qu'il existe plusieurs référentiels comptables applicables aux entreprises, la loi n'en désigne aucun en particulier. Les options fondamentales retenues dans le présent cadre sont cohérentes avec le tronc commun des concepts présents dans les principaux référentiels. Le corpus des normes comptables de l'État constitue un ensemble complet et homogène.

La France se doit, en outre, d'inscrire sa réforme comptable dans la perspective des travaux de normalisation internationale auxquels elle participe activement.

Le présent cadre conceptuel est donc conçu par référence privilégiée aux trois standards suivants :

- > le plan comptable général et les règlements du CRC en vigueur en France ;
- > le référentiel, en cours de développement, élaboré par le Comité Secteur Public de l'IFAC ;
- > le référentiel de l'IASB.

Ces trois référentiels sont, au demeurant, en phase de convergence.

Il est, enfin, possible qu'à raison des particularités de l'État en France, certaines solutions originales doivent être adoptées : elles devront dans tous les cas être justifiées et cohérentes avec le cadre conceptuel.

II. LES OBJECTIFS DES ÉTATS FINANCIERS

Dans les référentiels applicables aux entreprises, l'objectif des états financiers est en général de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat de l'entreprise. Le contenu de ces concepts, utilisés dans les textes relatifs aux entreprises, doit être précisé dans le cas de l'État. Plus fondamentalement, la loi organique acte d'emblée une différence importante avec cette approche puisque l'article 27 indique que « les comptes de l'État doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière » et ne fait pas de référence au résultat.

II.1. Le patrimoine, la situation financière, la situation nette, les engagements

Le patrimoine est généralement défini comme l'ensemble des droits et obligations relatifs à une personne.

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 comptabiliser selon la nomenclature des actifs et des passifs.

Dans le cas de l'État, ces opérations doivent prendre en compte les spécificités suivantes :

- > à raison du nombre et de l'extrême diversité des droits et obligations de l'Etat, on ne retiendra que les éléments ayant un impact notable sur la situation financière, c'est-à-dire une augmentation, une diminution ou un changement de structure de cette situation ;
- > il n'existe pas de capital initial, faute, notamment, de date de création et d'établissement de première situation ;
- > l'évaluation des actifs à longue durée de vie pose des problèmes spécifiques ;
- > la notion même d'actif, telle que retenue pour l'entreprise, ne rend pas parfaitement compte de la situation de l'État, qui possède un « actif incorporel » très particulier, la souveraineté, et son accessoire, la capacité de lever l'impôt ;
- > la souveraineté emporte également une conséquence importante au regard de la notion de passif, qui requiert parfois des solutions originales pour l'Etat, par-delà l'enregistrement classique de passifs identiques à ceux de l'entreprise.

Au total, la mise en relation de l'actif et du passif de l'État, indispensable à la cohérence temporelle et à l'exactitude des enregistrements comptables, comme à l'analyse de sa situation financière, si elle doit être effectuée conformément aux grands principes (et

particulièrement de la comptabilité d'exercice), ne saurait donner lieu à une interprétation identique à celle de l'entreprise.

Pour marquer cette différence, les états financiers retiennent une présentation bilantielle sous la forme d'un tableau de la situation nette.

Enfin, le rôle d'« assureur en dernier recours » que l'État est souvent amené à jouer rend également nécessaire de délimiter de manière précise les types d'engagements qui doivent être portés dans l'annexe.

II.2. Le résultat, la performance

L'article 27 de la loi organique ne mentionne pas le résultat. Cette spécificité découle des problèmes que pose, notamment, le rattachement des charges et des produits dans le cas de l'État.

Pour les entreprises, la mesure comptable la plus générale du résultat implique un principe de rattachement permettant de mettre en rapport les charges et les produits. Dans le cas de l'État, les produits ne correspondent pas, pour l'essentiel, à la vente des biens ou des services produits par l'activité qui a engendré les charges. Les produits sont largement indépendants des charges et, d'ailleurs, par principe, non affectés.

En comptabilité d'entreprise, le rattachement des charges aux produits peut se concevoir en deux temps. On peut, dans un premier temps, rattacher à un exercice les charges représentant les ressources consommées durant cet exercice. Ces charges permettent de mesurer l'activité productive de l'entreprise au cours de l'exercice. Dans un second temps, pour calculer le résultat, il faut d'une part ajouter les charges incorporées dans les produits stockés lors des exercices antérieurs et vendus au cours de l'exercice, et d'autre part retrancher les charges consommées dans l'exercice mais incorporées dans la production stockée.

Il est possible de transposer le premier type de rattachement pour l'État, du moins pour les charges représentant des ressources consommées. Cette transposition est même indispensable si on veut calculer des coûts par programmes ou selon d'autres décompositions. Pour les charges correspondant à des transferts, il est également possible de formuler des règles de rattachement, fondées sur la constatation des obligations. Il est en revanche impossible de proposer la transposition du rattachement aux produits pour la raison déjà indiquée.

Le niveau du résultat ne peut donc être interprété comme dans le cas d'une entreprise. Pour autant et dès lors que les règles de comptabilisation des charges et des produits ont été déterminées et sont appliquées en respectant le principe de permanence des méthodes, la variation du résultat au cours des exercices délivre une information importante sur les conséquences des politiques budgétaires.

II.3. L'articulation avec le budget et la relation avec la gestion et les objectifs, les relations avec la comptabilité nationale

Le budget est préparé et voté selon une logique d'autorisation. Pour les dépenses, cette autorisation porte à la fois sur l'engagement de la dépense et sur son paiement. La

restitution de l'autorisation budgétaire implique donc la mise en œuvre d'une comptabilité des engagements et d'une comptabilité des décaissements, cette dernière étant explicitement prévue par l'article 27 de la loi organique.

L'articulation entre ces comptabilités budgétaires et la comptabilité générale est un objectif important. La comptabilité générale doit fournir des informations utiles pour l'élaboration du budget et la compréhension de l'exécution.

Le principe retenu est que les différents systèmes doivent être intégrés d'un point de vue conceptuel, et que la cohérence de leurs architectures doit permettre d'articuler les différents systèmes de suivi de l'exécution budgétaire. Ainsi, même si les règles budgétaires gardent leur autonomie et leurs logiques propres, il doit exister des relations simples entre la comptabilité budgétaire, définie dans la loi organique comme l'enregistrement des encaissements et des décaissements, et les restitutions comptables que fournit la comptabilité générale d'exercice.

Enfin, le respect des engagements pris dans le cadre du pacte de stabilité et de croissance est mesuré par les données issues des comptes nationaux. Le système de comptabilité nationale possède ses règles propres, justifiées par les contraintes particulières que doivent satisfaire ces comptes. Néanmoins, les principes généraux qui structurent ce système se réfèrent explicitement à la comptabilité d'exercice et les grandes notions sont communes. Il est donc impératif, pour garantir la lisibilité et la crédibilité des comptes de l'État, que ces derniers soient cohérents avec les données fournies par la comptabilité nationale.

Cette cohérence doit se vérifier au plan conceptuel et au plan quantitatif. Cela signifie d'abord que des concepts ou des règles comptables réputés identiques dans les deux systèmes doivent avoir rigoureusement les mêmes définitions et aboutir aux mêmes résultats ; cela signifie ensuite que les notions et règles différentes doivent être identifiées et justifiées ; cela signifie enfin que les écarts entre les résultats doivent être, chaque année, explicites, mesurés et présentés dans un tableau de passage.

Le schéma ci-après présente les principaux écarts conceptuels entre le résultat de l'exercice établi en comptabilité générale, le solde d'exécution des lois de finances en comptabilité budgétaire, et le besoin ou la capacité de financement calculé par la comptabilité nationale.

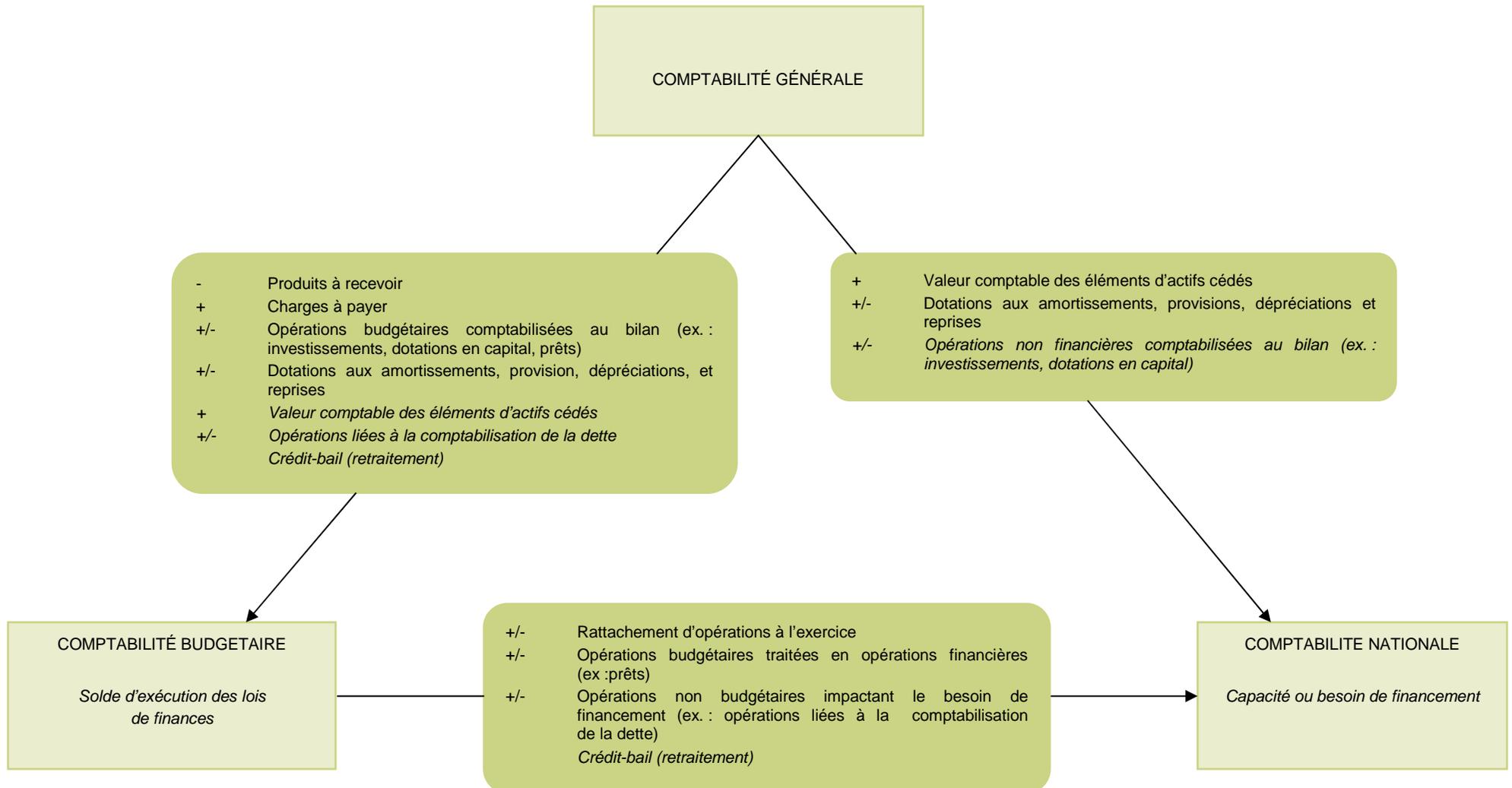
II.4. La mesure des coûts et de la performance

La comptabilité d'exercice constitue une base indispensable pour la comptabilité destinée à analyser les coûts des actions, prévue par l'article 27 de la loi organique. Ses concepts généraux sont définis de manière identique dans différentes comptabilités, de manière à pouvoir opérer les comparaisons pertinentes entre les unités de gestion. Ainsi, la notion de coût complet devrait être définie par rapport aux concepts de la comptabilité d'exercice. Une telle exigence ne veut pas dire que les gestionnaires devront nécessairement suivre des coûts complets, mais seulement que les coûts suivis à tel ou tel niveau, ou dans telle ou telle unité de gestion (et qui pourront être de nature diverse suivant les cas), devront pouvoir se situer par rapport à cette notion commune.

Ainsi, le rattachement des charges aux produits issus de l'activité des services ou représentant la participation de tiers à la réalisation de certaines opérations, permet de

calculer les coûts nets. Ces coûts peuvent être rapprochés d'indicateurs non monétaires portant sur la qualité des services produits ou certaines autres caractéristiques, ou encore être utilisés pour fixer des objectifs. Les rapports entre les coûts, les objectifs et les résultats constituent l'information utile sur la performance de gestion.

**LES PRINCIPAUX ÉCARTS CONCEPTUELS ENTRE LE RÉSULTAT DE L'EXERCICE,
LE SOLDE D'EXÉCUTION DES LOIS DE FINANCES ET LA CAPACITÉ OU LE BESOIN DE FINANCEMENT**



II.5. La structure et l'interprétation des états financiers

Compte tenu des observations précédentes, les états financiers retenus pour les comptes sont les suivants :

- > un bilan présenté sous la forme d'un tableau de la situation nette ;
- > un compte de résultat présenté en trois parties : un tableau des charges nettes de l'exercice, un tableau des produits régaliens nets et un tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice ;
- > un tableau des flux de trésorerie distinguant les flux liés à l'activité, les flux d'investissement et les flux de financement.

L'annexe présente toutes les informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données présentées dans ces tableaux, notamment sous forme de tableaux détaillant certains points des tableaux de synthèse.

Les développements précédents sur la signification de la situation nette et du résultat montrent que l'interprétation des états financiers demande une certaine prudence, notamment en matière d'analyse de la solvabilité. Les limites qui s'y attachent ne remettent toutefois nullement en cause leur intérêt.

Ils permettent la mesure des coûts, élément déterminant pour une approche objective de la justification des crédits, des arbitrages de gestion et de la mesure des performances.

La détermination du passif, même si la nature même des responsabilités de l'État rend sa définition difficile, fournit des informations importantes pour apprécier la soutenabilité des politiques budgétaires, d'autant plus que cette information est complétée par des données sur les engagements hors bilan présentées dans l'annexe.

Pour ce qui concerne l'actif, notamment l'actif corporel et l'actif financier, le système permet de suivre l'évolution de sa valeur et d'apprécier ainsi, sur un champ limité mais important, la façon dont l'État gère ces éléments.

Pour ce qui concerne les produits fiscaux enfin, leur suivi sur une base autre que celle de l'encaissement permet de mieux mesurer le rendement du système et fournit des moyens indispensables pour améliorer la gestion et les prévisions.

III. LES CARACTÉRISTIQUES GÉNÉRALES DE LA COMPTABILITÉ DE L'ÉTAT

III.1. Les principes comptables

La loi organique mentionne dans son article 27 les principes de régularité, de sincérité, et d'image fidèle qui sont généralement reconnus comme des principes comptables, même si l'image fidèle est parfois considérée plus comme un objectif que comme un principe.

Au-delà de cette citation et a priori, l'ensemble des principes comptables généralement admis s'applique à l'État. La liste des principes retenue ci-après n'est pas nécessairement exhaustive.

Elle comprend ceux qui paraissent communs à l'ensemble des référentiels applicables aux entreprises. L'absence de mention d'un principe ne signifie pas qu'il est considéré comme non applicable à l'État.

Principe de régularité

Ce principe énonce que la comptabilité est conforme aux règles et procédures en vigueur.

Principe de sincérité

Selon ce principe, les règles et procédures en vigueur sont appliquées de manière à traduire avec sincérité la connaissance que les responsables de l'établissement des comptes ont de la réalité et de l'importance relative des événements enregistrés.

Principe de l'image fidèle

L'image fidèle n'est pas définie de manière directe. Les textes français et européens indiquent que lorsque l'application d'une prescription comptable ne suffit pas à donner une image fidèle, des informations complémentaires doivent être fournies dans l'annexe. De plus, si dans un cas exceptionnel, l'application d'une règle se révèle impropre à donner une image fidèle, il doit être dérogé à cette règle, cette dérogation devant être mentionnée et motivée dans l'annexe avec l'indication de son effet sur les comptes.

Principe de spécialisation des exercices

Ce principe est lié au concept même de l'exercice comptable qui est normalement annuel. Le principe de spécialisation vise à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement et ceux-là seulement.

Principe de continuité d'exploitation

Selon ce principe, l'État continuera d'exercer ses activités dans un avenir prévisible. Toutes les évaluations des éléments du patrimoine sont liées à l'hypothèse de continuité d'exploitation.

Principe de permanence des méthodes

La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence des règles et des procédures comptables. Elle est nécessaire à l'établissement de comparaisons entre exercices, de mesures d'évolution tendancielle, comme aux analyses de performance. Les modifications de conventions et de méthodes comptables ne doivent intervenir que si elles contribuent à une présentation plus fidèle des états financiers. Toute modification ayant une incidence importante sur le résultat doit être explicitée dans les notes annexes.

Principe de bonne information

Ce principe énonce que la comptabilité doit satisfaire les caractéristiques qualitatives suivantes :

> ***l'intelligibilité :***

L'information fournie dans les états financiers doit être immédiatement compréhensible des utilisateurs supposés avoir une connaissance raisonnable de la comptabilité. Ceci n'exclut cependant pas une information relative à des sujets complexes, qui doivent figurer dans les états financiers en raison de la pertinence de ces informations par rapport aux besoins de prise de décision.

> ***la pertinence :***

L'information est pertinente lorsqu'elle est en relation avec les données analysées et permet aux utilisateurs de mieux évaluer des événements passés, présents ou futurs.

La pertinence de l'information est influencée par sa nature et par son importance relative :

- si, dans certains cas, la *nature de l'information* est à elle seule suffisante pour la rendre pertinente et ainsi apprécier les risques et les opportunités auxquels est confrontée l'entité, il s'agira de considérer, dans d'autres cas, non seulement la nature mais aussi l'importance relative de l'information ;
- *l'importance relative* décrit la portée des renseignements contenus dans les états financiers pour les décideurs. Un élément d'information ou un regroupement d'éléments est considéré comme important si son omission, sa non-divulgaration ou sa présentation erronée peut avoir une influence sur la prise de décision des utilisateurs.

> ***la fiabilité :***

Une information fiable est exempte d'erreur et de biais significatifs. Elle donne donc une image fidèle de ce qu'elle est censée présenter ou de ce qu'on pourrait s'attendre raisonnablement à la voir présenter.

Pour être fiable, l'information doit répondre à plusieurs autres critères :

- elle doit présenter une *image fidèle* des transactions et autres événements qu'elle vise à présenter ;
- elle doit être *neutre*, c'est-à-dire sans parti pris ;
- elle doit être *prudente*, appréciant raisonnablement les faits de manière à ce que les actifs ou les produits ne soient pas surévalués et que les passifs ou les charges ne soient pas sous-évalués ;
- l'information doit être *exhaustive*.

III.2. Le périmètre, le champ de la comptabilité et le patrimoine

Les comptes de la personne morale

La définition du périmètre comptable est liée à l'existence d'une personnalité juridique, même si ce critère est insuffisant pour traiter tous les cas. La définition du périmètre comptable de l'État doit également s'appuyer sur cette approche. Ce périmètre rassemble alors tous les services, établissements ou institutions d'État non dotés de la personnalité juridique. Il correspond globalement à celui des entités ou services dont les moyens de fonctionnement sont autorisés et décrits par la loi de finances, y compris les comptes spéciaux et les budgets annexes, à l'exception des établissements publics et organismes assimilés dotés d'une personnalité juridique.

Il en résulte que toutes les opérations, créant ou modifiant des droits et des obligations, effectuées par des entités situées à l'intérieur de ce périmètre (comprenant des entités comme les pouvoirs publics ou des autorités administratives indépendantes), doivent être intégrées dans la comptabilité générale de l'État suivant les règles propres à cette dernière, indépendamment du fait qu'elles peuvent recevoir une dotation globale du budget et qu'elles peuvent établir et publier des comptes pour des besoins particuliers. En pratique, rien ne s'oppose à ce que ces comptabilités spéciales alimentent la comptabilité générale, dès lors que les principes sont identiques ou que les retraitements nécessaires peuvent être effectués.

L'ensemble des comptabilités des entités comprises dans ce périmètre compose les « comptes individuels » de l'État. Les normes ci-après déterminent les modalités d'établissement de ces comptes, qui constituent la base indispensable à tous les développements ultérieurs et dont la production constituera un progrès décisif par rapport à la situation actuelle.

Les comptes consolidés ou combinés

Le périmètre défini précédemment conduit à comptabiliser dans les comptes de l'État l'ensemble des mouvements affectant les actifs et les passifs attribués aux entités incluses dans ce périmètre ainsi que les charges et les produits relatifs à ces entités. Cependant l'État détient le pouvoir de diriger l'activité d'entités dotées de la personnalité juridique en vertu de dispositions diverses. Ce pouvoir peut résulter de participations dans des sociétés lui conférant le contrôle sur ces dernières, ou du fait qu'il est le propriétaire des établissements publics nationaux, ou encore qu'il finance de manière prépondérante des entités de droit privé, chargées par lui d'effectuer sous son contrôle des missions qu'il définit.

Dans tous ces cas, l'État utilise indirectement les ressources de ces entités pour mener à bien ses politiques et se trouve en droit et/ou en fait indirectement responsable de leurs obligations. Dans les comptes individuels de l'État, ces entités sont considérées comme des participations. Mais ces comptes ne donnent au mieux qu'une image très agrégée de la totalité des droits et des obligations. Pour obtenir une image plus complète, il faut produire des comptes consolidés et/ou des comptes combinés.

La définition des périmètres de consolidation et de combinaison dans le cas de l'État soulève de nombreuses questions, en raison notamment des règles particulières du droit public ou du droit administratif, mais aussi du fait que l'État a la possibilité (dans les limites permises par la

Constitution) de modifier les règles. Les notions de contrôle et d'intérêt commun, qui permettent de définir ces périmètres doivent être définies soigneusement pour les distinguer de cette faculté qui confère à l'État des pouvoirs d'intervention sur le cadre même dans lequel s'inscrivent ses relations avec les autres agents.

Ce dernier point est particulièrement important lorsqu'il est examiné non pas sous l'angle des droits mais sous celui des obligations. La contrepartie de ce droit d'intervention est d'une certaine façon représentée par la fonction de « financeur en dernier recours », c'est-à-dire l'obligation, pour des raisons politiques ou sociales, de supporter des charges imprévues de manière ponctuelle ou relativement permanente, en fonction de la survenance d'événements a priori indépendants de l'activité normale de l'État.

Si la définition du contrôle généralement retenue dans les textes sur la consolidation peut sans doute être reprise dans le cas de l'Etat, il apparaît indispensable de l'explicitier soigneusement notamment au regard de cette caractéristique. Il conviendra d'explicitier également les concepts d'intérêt commun ou de relation proche qui permettent de définir le périmètre de combinaison au-delà de la consolidation.

Les développements précédents dépassent les objectifs du présent cadre qui vise à introduire les normes nécessaires à l'établissement des comptes individuels. Ils sont néanmoins évoqués pour deux raisons.

D'une part, la production des comptes consolidés représente un objectif important à moyen terme, ce qui nécessite la définition de normes appropriées.

D'autre part, la norme sur la comptabilisation des participations dans les comptes individuels doit définir son périmètre en cohérence avec cette approche afin de fournir une information agrégée mais pertinente sur les relations de l'État avec les entités liées.

III.3. Les principaux concepts

Actifs

Un actif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'État, c'est-à-dire une ressource contrôlée et dont il attend des avantages économiques futurs. Pour l'État, les avantages économiques futurs sont représentés soit par des flux de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'État, soit par la disposition d'un potentiel de services attendus de l'utilisation de l'actif et profitant à l'État ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.

Dans les comptes individuels de l'État, le contrôle sur la ressource doit se comprendre comme un contrôle direct, c'est-à-dire exercé directement sur l'actif par les entités incluses dans le périmètre de l'État. Les actifs contrôlés par les entités dotées de la personnalité juridique et elles-mêmes contrôlées par l'État ne sont donc pas retracés en tant que tels dans les comptes individuels de l'État.

Passifs

Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Certaines opérations ne répondent pas à la définition d'un passif mais constituent des engagements mentionnés en annexe. Il s'agit :

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

Situation nette

La situation nette est mesurée par la différence entre les actifs et les passifs.

Comptes de régularisation

Les comptes de régularisation sont utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement, et ceux-là seulement.

Charges

Une charge est une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif. Une charge correspond soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Produits

Un produit est une augmentation d'actif ou une diminution de passif non compensée dans une relation de cause à effet par la sortie d'une valeur à l'actif ou une augmentation du passif. Pour l'État, il est fait une distinction entre les produits correspondant à des produits régaliens et ceux correspondant à des ventes de biens ou de prestations de services, à la détention d'actifs financiers, ou à l'utilisation par des tiers d'actifs productifs de redevances. Les produits régaliens constituent la principale ressource de l'État. Ils ne sont pas, en principe, rattachés à des charges, à la différence des autres produits, qui peuvent, en général, être rattachés à des charges.

Les produits régaliens sont des produits résultant de prélèvements obligatoires autorisés par la législation en vigueur. Ils ne sont pas des conséquences d'engagements contractuels. Ils pourraient être considérés comme des revenus découlant d'actifs incorporels liés à l'exercice de la souveraineté (capacité de lever l'impôt, de prononcer et de recouvrer des amendes), mais ces

éléments ne répondant pas à toutes les conditions pour être comptabilisés comme des actifs, les produits qui pourraient leur être attachés constituent ainsi une catégorie spéciale.

III.4. Les règles de comptabilisation

Les règles de comptabilisation déterminent les modalités d'inscription dans les états financiers des opérations et événements affectant la situation nette. Ces modalités indiquent le fait générateur de l'inscription ainsi que son classement dans les différentes catégories de la nomenclature comptable.

Règles de comptabilisation des actifs

Les actifs sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le contrôle des avantages économiques futurs ou le potentiel de services futurs est acquis à l'État. Le contrôle est en général fondé sur un droit (droit de propriété ou droit d'usage).

Le droit de propriété est cependant insuffisant pour établir le contrôle. Ainsi, les biens dont l'État est propriétaire mais dont il a transféré le contrôle effectif à des entités distinctes, ne sont pas comptabilisés dans ses états financiers. De manière symétrique, les biens utilisés de manière durable par l'État, sans que ce dernier en soit le propriétaire, sont inscrits dans ses états financiers dès lors qu'il en a le contrôle. Le contrôle s'apprécie alors en fonction des conditions d'utilisation du bien : pouvoir de décision sur l'utilisation, responsabilités, charges et risques liés à ce pouvoir.

Les actifs comprennent les actifs immobilisés et les actifs circulants. Les actifs immobilisés comprennent les immobilisations incorporelles, corporelles et financières, ainsi que les créances rattachées. Les actifs circulants comprennent les stocks, les créances de l'actif circulant et la trésorerie.

Les actifs incorporels posent un problème particulier de comptabilisation dans la mesure où les actifs représentatifs de la souveraineté ne sont pas comptabilisés, car il est impossible de les identifier séparément et d'en donner une évaluation pertinente. La distinction entre les actifs incorporels devant être comptabilisés et les éléments représentatifs de l'exercice de la souveraineté est fondée sur l'analyse des produits correspondants.

Règles de comptabilisation des passifs

Des passifs sont comptabilisés lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- > il existe une obligation de l'État 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.

L'existence de l'obligation s'apprécie au regard des dispositions prévues par les normes comptables. Dans certains cas, elle peut découler de l'existence d'un contrôle de fait sur un actif dès lors qu'il est certain ou probable que ce contrôle entraînera des sorties de ressources au

bénéfice du propriétaire de l'actif. Dans ce dernier cas, l'existence d'une obligation doit être considérée comme un élément nécessaire permettant d'établir l'existence du contrôle.

Les passifs comprennent les passifs non financiers et les passifs financiers. Les passifs non financiers sont composés des dettes non financières, des provisions pour risques et charges et des autres passifs. Les passifs financiers sont composés des dettes financières et des instruments financiers à terme.

Règles de comptabilisation des produits

Les produits sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel ils sont acquis. Pour les ventes de biens ou de services, cela correspond en général à la livraison du bien ou à l'exécution du service. Pour les produits régaliens, cela correspond au moment où la perception de ces revenus est autorisée et où les montants peuvent être établis de manière fiable.

Il convient de revenir sur la distinction entre les produits régaliens, liés à l'exercice de la souveraineté sans que des actifs incorporels correspondants soient comptabilisés, et les produits tirés d'actifs incorporels devant être comptabilisés. Les premiers ne sont la contrepartie d'aucune production de biens ou de services ou de mise à disposition d'actifs identifiés. Les seconds sont attachés à des actifs identifiables et dont on peut donner une évaluation fiable, même si ces produits sont liés à la fourniture d'actifs relevant du domaine public.

Ainsi l'apparition d'un nouveau produit ne correspondant pas à une vente de biens ou de services, à un produit d'intervention ou à la mise à disposition d'un actif déjà comptabilisé peut s'analyser de deux façons :

- > soit il existe une contrepartie identifiée, généralement dans un contrat, pour celui qui verse le revenu ; il s'agit alors d'un revenu tiré de la mise à disposition d'un actif. Dans ce cas, si le dispositif a pour effet d'assurer de manière certaine ou probable des revenus futurs à l'État, un actif incorporel doit être comptabilisé ;
- > soit il est impossible d'établir une telle contrepartie sous forme de biens, de services ou de droit d'utilisation d'un actif ; il s'agit alors d'une taxe ou d'un prélèvement assimilé qui est comptabilisé comme un produit régalien.

Règles de comptabilisation des charges

Les charges sont comptabilisées dans les états financiers de l'exercice au cours duquel elles ont été consommées.

Pour les charges le critère de rattachement à l'exercice est de manière générale le service fait.

Les charges sont comptabilisées et présentées dans les états financiers en distinguant leur nature économique, cette présentation étant complétée par des ventilations suivant les ministères, les missions et les programmes.

III.5. Les règles d'évaluation

Les règles d'évaluation définissent la valeur à laquelle les éléments sont comptabilisés au moment de leur première comptabilisation et à chaque clôture des comptes.

Evaluation lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture, cas général

La détermination des valeurs d'entrée est fondée sur les règles générales applicables aux entreprises.

La détermination de la valeur à la date de clôture consiste à comparer la valeur actuelle de chaque élément d'actif et de passif à la date de clôture à sa valeur d'entrée, corrigée s'il y a lieu des amortissements et dépréciations (valeur nette comptable), puis à retenir la plus faible des deux (si la valeur actuelle est inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est ajustée à la valeur actuelle par l'inscription d'une dotation supplémentaire, aux amortissements si la perte est définitive, aux dépréciations si elle est considérée comme réversible).

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage. La valeur vénale est le 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, nette des coûts de sortie. La valeur d'usage d'un actif est la valeur actuelle des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Dans le cas du secteur public, concernant les actifs non générateurs de trésorerie, la valeur d'usage se détermine par rapport au potentiel de service attendu.

Un actif amortissable est un actif dont les conditions et la durée d'utilisation sont déterminables. Pour ce qui concerne les immobilisations corporelles telles que les matériels (véhicules, parc informatique, mobilier, etc.), les coûts d'entrée sont le plus souvent connus et peuvent être déterminés facilement. Ces biens sont amortis en fonction de leur utilisation. L'amortissement est complété par des tests de dépréciation adaptés.

La détermination d'un plan d'amortissement suppose en général la possibilité de mesurer les avantages économiques futurs ou à défaut, dans le cas d'actifs détenus par des entités du secteur public, le volume des services attendus de l'utilisation du bien. En effet, « le plan d'amortissement est la traduction de la répartition de la valeur amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus en fonction de son utilisation probable ». Dans le cas général, les avantages économiques futurs et, par assimilation, le potentiel de service attendu, sont égaux au coût d'acquisition, au moment de la comptabilisation de l'actif.

Les tests de dépréciation ont pour objet de vérifier que les valeurs nettes comptables sont à chaque clôture au moins égales aux avantages économiques ou au potentiel de service résiduel. Ces règles s'appliquent a priori à tous les actifs pour lesquels le coût d'acquisition est connu ou déterminable et la consommation des avantages économiques ou du potentiel de service prévisible de manière fiable.

Cas particulier de certaines immobilisations corporelles et financières

Le parc immobilier non spécifique

S'agissant des biens à durée de vie non déterminable, et en particulier du parc immobilier non spécifique, l'existence d'une valeur de marché dépend en général du fait que ces bâtiments peuvent être utilisés pour des usages non spécifiques aux missions de l'État. La possibilité de les céder à des tiers pour des utilisations comparables ou différentes, moyennant des aménagements limités, est le critère permettant de décider du caractère non spécifique de ces biens. Cette caractéristique a également pour conséquence de les rendre non définissables en termes de potentiel de service attendu. La détermination d'un plan d'amortissement ne peut dès lors se faire que sur la base d'une durée d'utilisation conventionnelle. Dans le cas de bâtiments anciens, cette durée est même sans relation avec la réalité, sauf à retenir des durées très longues qui enlèvent alors toute portée à l'amortissement.

L'hétérogénéité de ces biens du point de vue de leur âge rend donc le recours à un amortissement linéaire sur une durée de vie conventionnelle peu satisfaisant. Cette méthode présente l'inconvénient d'amortir des biens très anciens, toujours utilisés pour l'exercice des missions habituelles de l'État, suivant le même régime que les biens récents sur une période qui, dans certains cas, serait notablement inférieure à leur âge. De plus, la date à laquelle se ferait cette première entrée étant nécessairement arbitraire et son choix ayant des conséquences importantes sur les amortissements futurs, il serait probablement difficile de parvenir à une solution incontestable. Enfin, la valeur résiduelle n'est en général pas négligeable même si elle n'est pas observable de manière fiable.

Par ailleurs, contrairement à l'entreprise dont le démarrage de l'activité est connu précisément, une des spécificités de l'État tient à la pérennité de son action qui se traduit par la méconnaissance ou l'absence de signification, compte tenu de son ancienneté, du coût d'acquisition. Pour pallier l'inconvénient d'un coût historique indéterminable, il convient de procéder à une évaluation et la valeur de marché représente un indicateur récent et disponible, même lorsqu'elle n'est pas directement observable.

C'est la raison pour laquelle les biens ayant une durée de vie très longue et une valeur résiduelle significative sont évalués à leur valeur de marché à chaque date de clôture et ne sont pas amortis.

Les participations

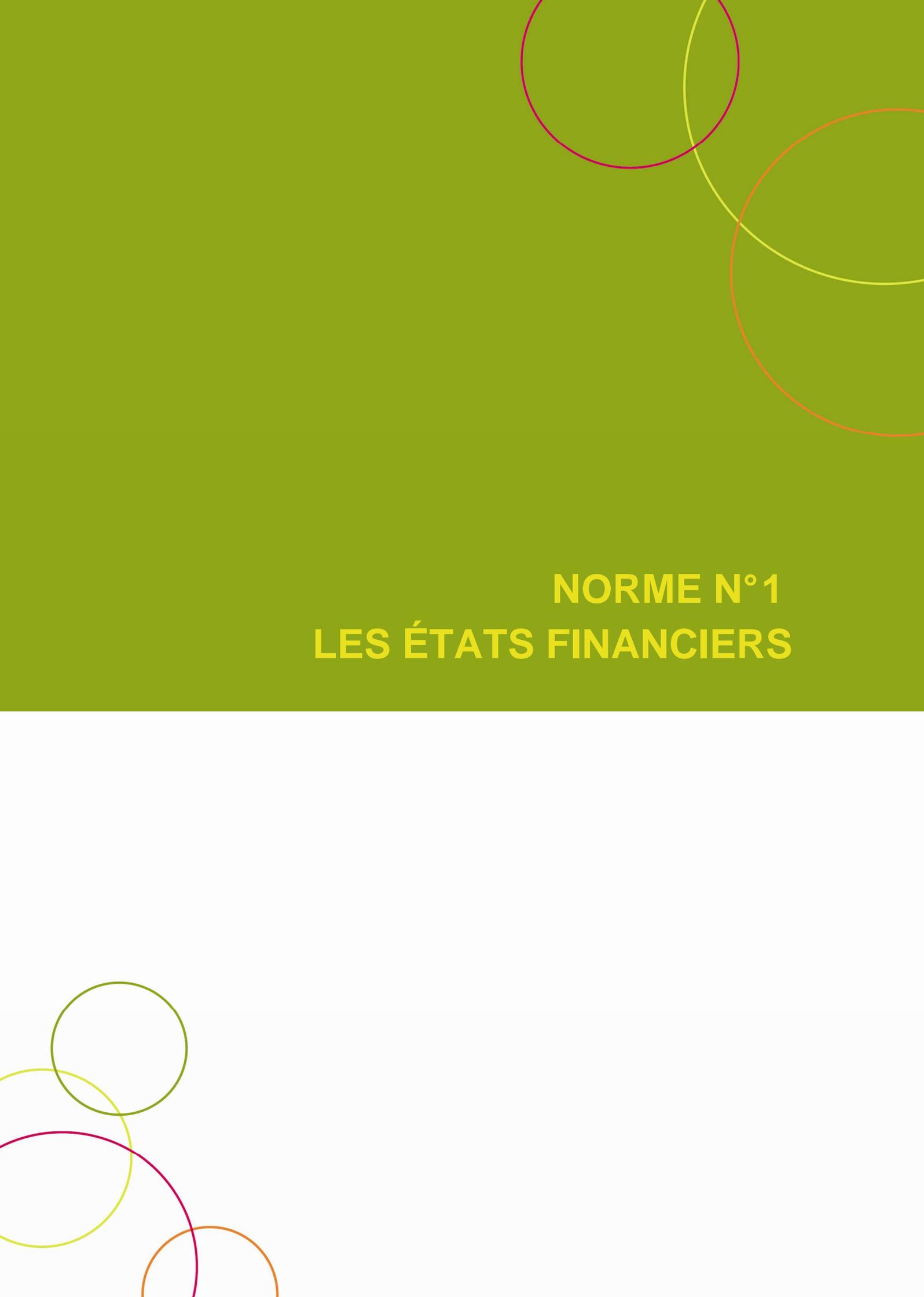
L'État dispose d'un portefeuille de titres de participation dans des sociétés. La détention de ces titres s'inscrit généralement dans une perspective de long terme.

Mais l'État « possède » aussi de très nombreux organismes ou entreprises non constitués sous la forme de société. Le droit de propriété résulte alors du statut de ces entités et relève du droit public. La détention de ces entités représente des actifs qui doivent figurer dans la détermination de la situation nette. Comme dans le cas du parc immobilier, le coût d'acquisition de certaines d'entre elles est inconnu ou non significatif en raison notamment de l'imprécision entourant parfois le régime juridique des biens utilisés par ces entités. Cette absence de définition claire et

surtout complète des relations entre l'État et nombre de ses « filiales » a évidemment des conséquences comptables, y compris dans les comptes desdites filiales.

L'évaluation des participations selon la règle générale et la transposition mécanique de cette règle, pour les autres entités sur lesquelles l'État détient des droits, risque donc d'aboutir à des montants hétérogènes et sans réelle signification. Afin d'obtenir une comptabilisation homogène de ces éléments, ceux-ci seront évalués par équivalence¹. L'application de cette méthode exige quelques adaptations pour tenir compte de certaines spécificités.

¹ Cette méthode consiste à évaluer chaque année les titres détenus par la quote-part des capitaux propres de l'entreprise qu'ils représentent, sous réserve de certaines conditions et de certains retraitements qu'il n'est pas utile de développer à ce stade.



NORME N°1

LES ÉTATS FINANCIERS

EXPOSÉ DES MOTIFS	30
I. LA LOGIQUE D'ÉLABORATION DES ÉTATS FINANCIERS	30
I.1. Le bilan de l'état : le tableau de la situation nette	30
I.2. Le compte de résultat de l'état : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice	31
I.3. Le tableau des flux de trésorerie.....	31
I.4. L'annexe.....	32
II. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	32
DISPOSITIONS NORMATIVES.....	34
1. LE TABLEAU DE LA SITUATION NETTE	35
2. LE TABLEAU DES CHARGES NETTES, LE TABLEAU DES PRODUITS RÉGALIENS NETS ET LE TABLEAU DE DÉTERMINATION DU SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE	36
3. LE TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE	38
4. L'ANNEXE	39
4.1. Les principes d'établissement de l'annexe.....	39
4.2. Le contenu de l'annexe.....	39
ILLUSTRATIONS	41
I. IMMOBILISATIONS CORPORELLES	41
II. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES.....	42
III. DETTE.....	43
IV. PERSONNEL	45

NORME N°1 – LES ÉTATS FINANCIERS

EXPOSÉ DES MOTIFS

La présente norme détermine la structure et la forme des états financiers sur la base du modèle de la comptabilité d'entreprise, en tenant compte des spécificités de l'État.

I. LA LOGIQUE D'ÉLABORATION DES ÉTATS FINANCIERS

Les états financiers sont une des principales sources d'information chiffrée sur la situation financière de l'État. Ces documents de synthèse permettent d'apprécier et d'analyser l'évolution de celle-ci et de mesurer les coûts.

I.1. Le bilan de l'État : le tableau de la situation nette

Le bilan de l'État se présente sous la forme d'un tableau de la situation nette qui recense, comme un bilan d'entreprise classique, les actifs et les passifs préalablement identifiés et comptabilisés. Le tableau de la situation nette est présenté en liste. Il est établi à la fin de l'exercice.

Le tableau de la situation nette comprend :

- > l'actif, qui recense les éléments du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'État. Il se compose principalement des actifs immobilisés, des actifs circulants et des régularisations de l'exercice ;
- > le passif est constitué des obligations à l'égard de tiers qui existent à la date de clôture et dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elles entraîneront une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers. Le passif comprend les provisions pour risques et charges, les dettes financières, les dettes non financières, les autres passifs et les régularisations de l'exercice.

En outre, le tableau de la situation nette présente deux particularités :

- > il isole le poste « trésorerie » à l'actif et au passif ;
- > il comporte un poste « situation nette » qui ne peut pas être rapproché des capitaux propres d'une entreprise puisqu'il ne comporte ni de capital initial, ni d'équivalent de ce dernier.

I.2. Le compte de résultat de l'État : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice

La présentation habituelle du compte de résultat, qui regroupe la totalité des charges et des produits d'un exercice comptable, a été scindée en trois tableaux :

- > le tableau des charges nettes de l'exercice réparties par nature, qui présente le montant total des charges nettes non couvert par les produits d'activité correspondants de l'exercice ;
- > le tableau des produits régaliens nets détaillés par catégorie (produits fiscaux et autres produits régaliens), qui présente les produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'État sans contrepartie directe équivalente pour les tiers. Les produits figurant dans ce tableau sont les produits régaliens nets des obligations de l'État en matière fiscale ainsi que des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé des créances sur les redevables initialement comptabilisées (dégrèvements et autres annulations suite à erreur) ; les ressources propres de l'Union européenne basées sur le revenu national brut (RNB) et la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) viennent en diminution des produits fiscaux et des autres produits régaliens, pour déterminer le total des produits régaliens nets ; ces contributions sont en effet des ressources propres de l'Union européenne et ne peuvent être considérées comme des charges ; les autres ressources propres de l'Union n'apparaissent pas au compte de résultat, car elles sont prélevées par l'État (au profit de l'Union) sur des tiers identifiables, et sont considérées comme des opérations pour compte de tiers.
- > le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, qui présente la différence entre les charges nettes et les produits régaliens nets.

Dans l'optique de l'analyse des coûts, le tableau des charges nettes recense l'ensemble des charges et des produits à prendre en compte pour l'analyse des coûts.

I.3. Le tableau des flux de trésorerie

La trésorerie de l'État se compose d'éléments d'actif (fonds sur comptes bancaires et fonds en caisse, valeurs en cours d'encaissement et à l'escompte nettes des valeurs en cours de décaissement, autres composantes de la trésorerie et équivalents de trésorerie) et de passif (dépôts des correspondants et autres personnes habilitées, autres éléments de trésorerie).

Le tableau des flux de trésorerie présente, pour la période, les entrées et les sorties de ces éléments, classées par catégorie :

- > les flux de trésorerie liés à l'activité, qui correspondent aux encaissements et décaissements liés aux opérations de fonctionnement et d'intervention (à l'exception des activités d'investissement) et aux autres encaissements et décaissements qu'il est possible de rattacher à l'activité tels que les flux de trésorerie correspondant aux charges et produits financiers ;

- > les flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement, qui correspondent aux décaissements et encaissements liés aux opérations d'acquisitions et de cessions des immobilisations ;
- > les flux de trésorerie liés aux opérations de financement, qui correspondent aux encaissements et décaissements liés aux opérations de financement externe de l'Etat.

La présente norme classe les flux de trésorerie provenant des intérêts et dividendes reçus ou des intérêts versés dans les flux de trésorerie liés à l'activité. Cette présentation facilite ainsi le rapprochement entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité générale, l'idée étant de relier les flux de trésorerie liés à l'activité et aux opérations d'investissement aux opérations budgétaires et les flux de trésorerie liés aux activités de financement aux opérations de trésorerie non budgétaires.

Les notions de recettes et de dépenses sont utilisées dans le tableau des flux de trésorerie pour être distinguées des produits et des charges, puisqu'il s'agit des produits encaissés ou des charges versées par l'État au cours d'un exercice.

Des montants résiduels, qui ne pourraient être qualifiés d'« importants » au regard du principe d'importance relative mentionné dans le cadre conceptuel, peuvent être présentés dans le tableau des flux de trésorerie comme des flux de trésorerie nets non ventilés.

I.4. L'annexe

L'annexe fait partie intégrante des états financiers. Elle fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données des principaux documents de synthèse.

La présente norme précise les principes d'établissement de l'annexe et définit son contenu.

La présentation de l'annexe s'inspire de celle des entreprises. Sur chaque document de synthèse, les données susceptibles de faire l'objet d'une information en annexe seront numérotées pour faciliter le renvoi aux commentaires et tableaux correspondants développés dans l'annexe.

Par ailleurs, la coexistence d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité d'exercice (article 27 de la loi organique) conduit à identifier en annexe les écarts entre la comptabilité budgétaire et la comptabilité d'exercice par le biais de tableaux de passage.

II. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

La norme s'est inspirée des référentiels comptables suivants :

- > pour le tableau de la situation nette et le tableau des flux de trésorerie, la norme tient compte des modèles du Plan comptable général (Règlement n°99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable annexé à l'arrêté du 22 juin 1999, mis à jour par le règlement n°2000-06 du 7 décembre 2000 du Comité de la

réglementation comptable), des normes comptables internationales de l'IASB¹ (IAS 1 et IAS 7) et du Comité Secteur Public de l'IFAC² (IPSAS 1 et IPSAS 2) ainsi que de l'arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement n°99-02 du Comité de réglementation comptable du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques ;

- > pour le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice, la norme s'est inspirée de modèles d'états financiers étrangers qui ne sont proposés par aucun des référentiels comptables existants précédemment cités.

¹ International Accounting Standards Board

² International Federation of Accountants : fédération internationale des experts-comptables.

NORME N°1 – LES ETATS FINANCIERS

DISPOSITIONS NORMATIVES

Les états financiers comprennent :

- > le bilan présenté sous la forme d'un tableau de la situation nette ;
- > le compte de résultat présenté en trois parties : un tableau des charges nettes, un tableau des produits régaliens nets et un tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice ;
- > le tableau des flux de trésorerie ;
- > l'annexe.

Les états financiers permettent une comparaison sur trois années.

Les états financiers de l'exercice 2006 et de l'exercice 2007 comportent les données comparatives retraitées relatives à l'exercice 2005, sauf si cela est rendu impraticable par le changement de référentiel comptable ou si le coût d'obtention de ces données retraitées est jugé trop important par rapport à l'utilité retirée de leur obtention.

Lorsque des données comparatives relatives à l'exercice 2005 ne peuvent être présentées :

- > les causes de leur indisponibilité sont précisées dans l'annexe ;
- > toutes les informations complémentaires disponibles permettant au lecteur des états financiers de disposer d'éléments de comparaison sont présentées dans l'annexe pour les données comparatives qui n'ont pu faire l'objet de retraitements.

1. LE TABLEAU DE LA SITUATION NETTE

	EXERCICE N			EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
	Brut	Amortissement Dépréciation	Net	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE					
Immobilisations incorporelles					
Immobilisations corporelles					
Immobilisations financières					
Total actif immobilisé					
ACTIF CIRCULANT (HORS TRÉSORERIE)					
Stocks					
Créances					
Redevables					
Clients					
Autres créances					
Charges constatées d'avance					
Total actif circulant (hors trésorerie)					
TRÉSORERIE					
Fonds bancaires et fonds en caisse					
Valeurs escomptées, en cours d'encaissement et de décaissement					
Autres composantes de trésorerie					
Équivalents de trésorerie					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL ACTIF (I)					
DETTES FINANCIÈRES					
Titres négociables					
Titres non négociables					
Dettes financières et autres emprunts					
Total dettes financières					
DETTES NON FINANCIÈRES (HORS TRÉSORERIE)					
Dettes de fonctionnement					
Dettes d'intervention					
Produits constatés d'avance					
Autres dettes non financières					
Total dettes non financières					
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES					
Provisions pour risques					
Provisions pour charges					
Total provisions pour risques et charges					
AUTRES PASSIFS (HORS TRÉSORERIE)					
Total autres passifs					
TRÉSORERIE					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées					
Autres					
Total trésorerie					
Comptes de régularisation					
TOTAL PASSIF (HORS SITUATION NETTE) (II)					
Report des exercices antérieurs					
Écarts de réévaluation et d'intégration					
Solde des opérations de l'exercice					
SITUATION NETTE (III=I-II)					

2. LE TABLEAU DES CHARGES NETTES, LE TABLEAU DES PRODUITS RÉGALIENS NETS ET LE TABLEAU DE DÉTERMINATION DU SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE

TABLEAU DES CHARGES NETTES		EXERCICE N	EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
Charges de fonctionnement nettes	Charges de personnel Achats, variations de stocks et prestations externes Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations Autres charges de fonctionnement			
	Total charges de fonctionnement direct (I)			
	Subventions pour charges de service public Dotations aux provisions			
	Total charges de fonctionnement indirect (II)			
	Total charges de fonctionnement (III=I+II)			
	Ventes de produits et prestations de service Production stockée et immobilisée Reprises sur provisions, sur dépréciations Autres produits de fonctionnement			
	Total produits de fonctionnement (IV)			
	TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V=III-IV)			
Charges d'intervention nettes	Transferts aux ménages Transferts aux entreprises Transferts aux collectivités territoriales Transferts aux autres collectivités Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État Dotations aux provisions et aux dépréciations			
	Total charges d'intervention (VI)			
	Contributions reçues de tiers Reprises sur provisions et sur dépréciations			
	Total produits d'intervention (VII)			
TOTAL CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII=VI-VII)				
Charges financières nettes	Intérêts Pertes de change liées aux opérations financières Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations Autres charges financières			
	Total charges financières (IX)			
	Produits des immobilisations financières Gains de change liés aux opérations financières Reprises sur provisions, sur dépréciations Autres intérêts et produits assimilés			
	Total produits financiers (X)			
TOTAL CHARGES FINANCIÈRES NETTES (XI=IX-X)				
TOTAL DES CHARGES NETTES (XII=V+VIII+XI)				

TABLEAU DES PRODUITS RÉGALIENS NETS	EXERCICE N	EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
Impôt sur le revenu Impôt sur les sociétés Taxe intérieure sur les produits pétroliers Taxe sur la valeur ajoutée Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes Autres produits de nature fiscale et assimilés			
TOTAL PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)			
Amendes et autres pénalités			
TOTAL AUTRES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XIV)			
Ressources propres de l'Union Européenne basées sur le revenu national brut Ressources propres de l'Union Européenne basées sur la taxe sur la valeur ajoutée			
TOTAL RESSOURCES PROPRES DE L'UNION EUROPÉENNE BASÉES SUR LE REVENU NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE (XV)			
TOTAL PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI = XIII+XIV-XV)			

TABLEAU DE DÉTERMINATION DU SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE	EXERCICE N	EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
Charges de fonctionnement nettes (V) Charges d'intervention nettes (VIII) Charges financières nettes (XI)			
CHARGES NETTES (XII)			
Produits fiscaux nets (XIII) Autres produits régaliens nets (XIV) Contributions au budget de l'Union européenne basées sur le produit national brut et la taxe sur la valeur ajoutée (XV)			
PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI)			
SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE (XVI-XII)			

3. LE TABLEAU DES FLUX DE TRÉSORERIE

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE		EXERCICE N	EXERCICE N-1	EXERCICE N-2
Flux de trésorerie liés à l'activité	ENCAISSEMENTS Ventes de produits et prestations de service encaissées Autres recettes de fonctionnement Impôts et taxes encaissés Autres recettes régaliennes Recettes d'intervention Intérêts et dividendes reçus Autres encaissements			
	DÉCAISSEMENTS Dépenses de personnel Achats et prestations externes payés Remboursements et restitutions sur impôts et taxes Autres dépenses de fonctionnement Subventions pour charges de service public versées Dépenses d'intervention Versements résultant de la mise en jeu de la garantie de l'État Intérêts payés Autres décaissements			
	FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIÉS À L'ACTIVITÉ (I)			
Flux de trésorerie liés aux opérations d'investissement	ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières			
	CESSIONS D'IMMOBILISATIONS Immobilisations corporelles et incorporelles Immobilisations financières			
	FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIÉS AUX OPÉRATIONS D'INVESTISSEMENT (II)			
Flux de trésorerie liés aux opérations de financement	ÉMISSIONS D'EMPRUNT OAT BTAN Solde des BTF			
	REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (HORS BTF) Dette négociable OAT BTAN Dette non négociable			
	FLUX LIÉS AUX INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME			
	FLUX DE TRÉSORERIE NETS LIÉS AUX OPÉRATIONS DE FINANCEMENT (III)			
VARIATION DE TRÉSORERIE (IV=I+II+III=VI-V)				
TRÉSORERIE EN DÉBUT DE PÉRIODE (V)				
TRÉSORERIE EN FIN DE PÉRIODE (VI)				

4. L'ANNEXE

L'annexe fait partie intégrante des états financiers. Elle ne peut se substituer aux autres documents de synthèse qu'elle complète et commente. En matière de vérification, elle est assujettie aux mêmes exigences que les autres documents de synthèse.

4.1. Les principes d'établissement de l'annexe

Les informations fournies dans l'annexe doivent :

- > contribuer à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'État en détaillant certains renseignements permettant d'expliquer ou de préciser le contenu de certains postes des documents de synthèse ;
- > produire toutes les informations significatives susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs. A cette fin, la notion de seuil de signification d'une information peut être un élément déterminant dans le choix des informations à communiquer. Ce seuil dépend essentiellement de l'importance relative de l'information pour les utilisateurs des états financiers. Est ainsi considérée comme significative toute information dont la non-publication serait susceptible de modifier le jugement des utilisateurs sur la situation patrimoniale et financière de l'État.

4.2. Le contenu de l'annexe

L'annexe fait l'objet d'une présentation organisée et systématique regroupant des informations chiffrées ou non. Elle doit notamment présenter :

- > les règles et méthodes d'évaluation comptables ainsi que les changements de méthode d'évaluation et de présentation des comptes ;
- > les informations détaillant les montants qui apparaissent dans le tableau de la situation nette, dans le tableau des charges nettes, dans le tableau des produits régaliens nets et dans le tableau de flux de trésorerie. Ces précisions concernent notamment :
 - les variations des éléments de l'actif et du passif pendant l'exercice considéré ;
 - le détail des immobilisations corporelles, incorporelles et financières, des charges de personnel, etc. ;
 - les informations relatives au calcul des provisions pour risques et charges, leur répartition par catégorie et leurs échéances prévisionnelles, etc. ;
 - les informations relatives aux effectifs de l'État ;
 - le passage des produits régaliens bruts aux produits inscrits dans le tableau des produits régaliens nets ;
- > les informations qui ne figurent pas dans les autres documents de synthèse mais qui doivent néanmoins être portées en annexe tels que :
 - les engagements à mentionner en annexe qui sont regroupés en quatre catégories : les engagements pris dans le cadre d'accords bien définis, les engagements

découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État, les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'État et les engagements de retraite de l'État. Un tableau de synthèse des engagements est présenté en annexe ;

- les dépréciations de créances recouvrées par l'État pour le compte de tiers pour lesquels l'État ne supporte pas le risque de non-paiement.
- > les informations relatives à l'articulation entre la comptabilité d'exercice et la comptabilité budgétaire.
- > une information sur le besoin de financement actualisé du régime de retraite des fonctionnaires de l'État qui correspond à la différence entre la valeur actualisée des pensions qui seront versées et la valeur actualisée des cotisations qui seront reçues. Cette évaluation est réalisée à partir de la chronique des besoins de financement. Le mode de calcul, les hypothèses et le périmètre retenu sont présentés à l'appui de l'évaluation. Tout changement de méthode fera l'objet d'une information. Une note expliquant les variations de montants est également fournie.
- > le montant total des ressources propres de l'Union européenne impactant le résultat patrimonial.
- > un tableau indiquant les variations, en base, des déficits fiscaux reportables en avant ainsi qu'un tableau indiquant, en impôt, la variation des crédits d'impôts reportables et non restituables. Une estimation en impôt de la consommation probable de ces déficits fiscaux en avant et de ces crédits d'impôts reportables et non restituables doit être produite.

NORME N°1 – LES ÉTATS FINANCIERS

ILLUSTRATIONS

Les tableaux et les commentaires présentés ci-dessous visent à illustrer les dispositions normatives relatives à l'annexe.

I. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Immobilisations corporelles par catégorie et par ministère (Catégories non exhaustives renseignées à titre indicatif)

EXERCICE	Terrains non spécifiques		Bâtiments non spécifiques		Matériel		Infrastructures		Bâtiments spécifiques	
	N	N-1	N	N-1	N	N-1	N	N-1	N	N-1
Balance d'entrée	valeur de marché		valeur de marché		coût d'acquisition >x euros		coût de reconstruction à neuf actualisé		euro symbolique ou coût de reproduction à l'identique si coût connu	
Acquisitions										
Flux de travaux immobilisables										
Cessions										
Amortissement					Amortissements				flux de travaux	
Réévaluations (+) ou (-)	Actualisation annuelle		Actualisation annuelle				actualisation annuelle			
Perte de valeur					test de dépréciation si indice de perte de valeur					
Balance de sortie										
Écarts de réévaluation cumulés (+)										
Écarts de réévaluation cumulés (-)										
Valeur brute comptable										
Amortissement cumulé										flux de travaux
Valeur nette comptable = balance de sortie										

Commentaires :

Balance d'entrée initiale + (acquisitions - cessions (cumulées)) + écarts de réévaluation cumulés = valeur brute comptable. La valeur nette comptable est, chaque année, reportée en balance d'entrée. Balance d'entrée + acquisitions + flux de travaux - cessions - amortissement + ou - écarts de réévaluation - perte de valeur = balance de sortie = Valeur nette comptable = Valeur brute comptable - amortissement cumulé.

Contrats de location par catégorie et par ministère (Catégories non exhaustives renseignées à titre indicatif)

CONTRATS LOCATION - FINANCEMENT	TERRAINS		BÂTIMENTS NON SPÉCIFIQUES		MATÉRIEL	
	N	N-1	N	N-1	N	N-1
Contrats de location- financement (VNC à la date de clôture)						
Total paiements minimaux pour location < 1 an						
Valeur actualisée						
Total paiements minimaux pour location entre 1 et 5 ans						
Valeur actualisée						
Total paiements minimaux pour location > 5 ans						
Valeur actualisée						

II. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

PROVISIONS POUR RISQUES	MONTANTS AU DÉBUT DE L'EXERCICE	DOTATIONS DE L'EXERCICE	REPRISES DE L'EXERCICE		MONTANTS À LA FIN DE L'EXERCICE
			REPRISES PROVISIONS UTILISÉES	REPRISES PROVISIONS NON UTILISÉES	
Provisions pour risques 1					
Provisions pour risques 2					
...					
TOTAL					
PROVISIONS POUR CHARGES	MONTANTS AU DÉBUT DE L'EXERCICE	DOTATIONS DE L'EXERCICE	REPRISES DE L'EXERCICE		MONTANTS À LA FIN DE L'EXERCICE
			REPRISES PROVISIONS UTILISÉES	REPRISES PROVISIONS NON UTILISÉES	
Provisions pour charges 1					
Provisions pour charges 2					
...					
TOTAL					

III. DETTE

Tableau des variations des emprunts

	Valeur à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur à la clôture de l'exercice
EMPRUNTS NÉGOCIABLES EN EUROS				
Emprunts à taux fixe				
Emprunts à taux variable				
EMPRUNTS NÉGOCIABLES EN DEVISES ÉTRANGÈRES				
Emprunts à taux fixe				
Emprunts à taux variable				
EMPRUNTS NON NÉGOCIABLES				
...				
TOTAL				

Ventilation des augmentations

	Émissions		Échange par conversion	Différentiel d'indexation	Intérêts		Totaux
	Avec réception de fonds	Sans réception de fonds			Capitalisation	Intérêts courus	
EMPRUNTS NÉGOCIABLES EN EUROS							
Emprunts à taux fixe							
Emprunts à taux variable							
EMPRUNTS NÉGOCIABLES EN DEVISES ÉTRANGÈRES							
Emprunts à taux fixe							
Emprunts à taux variable							
Emprunts non négociables							
...							
TOTAUX							

Dont charges résultant de l'indexation des obligations indexées

Ventilations des diminutions

	Amortissements	Annulation des titres émis sans réception de fonds	Rachats	Échange par conversion	Différentiel d'indexation	Intérêts			TOTAUX
						Capitalisation	Intérêts courus	Intérêts constatés d'avance	
Emprunts négociables en euros									
Emprunts à taux fixe									
Emprunts à taux variable									
Emprunts négociables en devises étrangères									
Emprunts à taux fixe									
Emprunts à taux variable									
Emprunts non négociables									
...									
TOTAUX									

Tableau des variations du poste Primes et Décotes

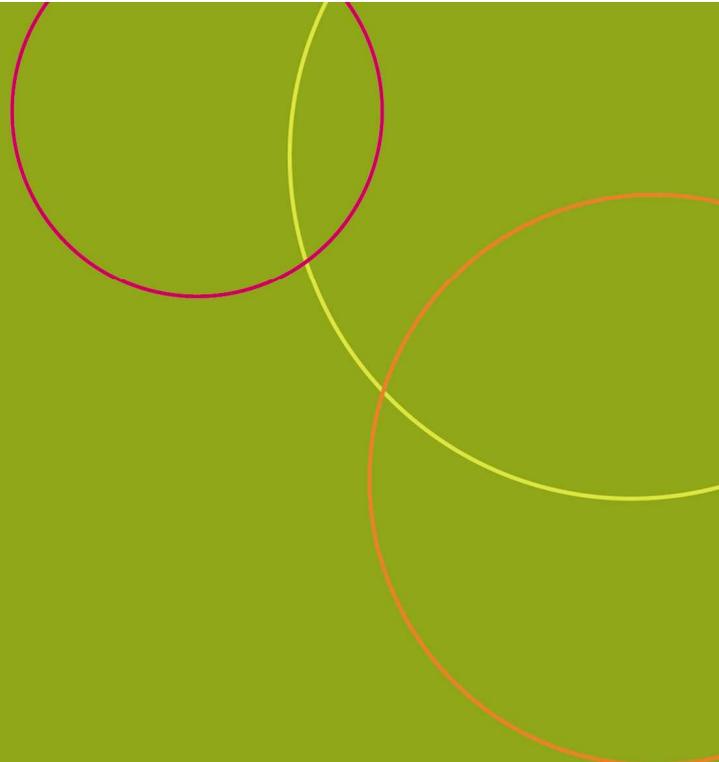
	Montant à l'ouverture de l'exercice	Augmentations (lors des émissions)	Diminutions	Montant à la clôture de l'exercice
Primes				
Décotes				
TOTAL				

Tableau des échéances

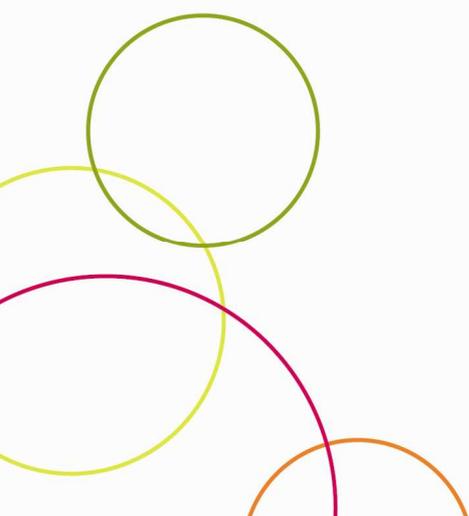
Postes	Montants	Degré d'exigibilité des emprunts		
		Échéances à - 1 an	Échéances	
			à + 1 an	à + 5 ans
Emprunts négociables en euros				
Emprunts à taux fixe				
Emprunts à taux variable				
Emprunts négociables en devises étrangères				
Emprunts à taux fixe				
Emprunts à taux variable				
Emprunts non négociables				
...				
TOTAL				

IV. PERSONNEL

CHARGES DE PERSONNEL	MONTANTS DE L'EXERCICE N	MONTANTS DE L'EXERCICE N-1
Rémunérations du personnel		
Charges de sécurité sociale, de prévoyance et contributions directes		
Prestations directes d'employeur (hors pensions)		
Pensions		
Autres charges sociales		



NORME N°2 LES CHARGES



EXPOSÉ DES MOTIFS	48
I. CHAMP D'APPLICATION	48
I.1. Les charges de fonctionnement indirect.....	48
I.2. Les charges d'intervention	49
I.2.1. Définition	49
I.2.2. Périmètre des catégories de bénéficiaires des transferts	49
I.2.3. Principe du bénéficiaire final	50
I.3. Le périmètre des charges financières de l'Etat	50
I.4. L'absence de charges exceptionnelles de l'Etat	50
II. COMPTABILISATION	51
II.1. Le critère de rattachement à l'exercice des charges : règle générale	51
II.2. Le critère de rattachement à l'exercice des charges : cas particulier des charges d'intervention.....	51
II.2.1. Modalités de réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit d'un bénéficiaire	51
II.2.2. Eléments ne pouvant être considérés comme des conditions nécessaires à la constitution du droit d'un bénéficiaire	52
III. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004	52
 DISPOSITIONS NORMATIVES.....	54
1. CHAMP D'APPLICATION ET DÉFINITIONS.....	54
1.1. Champ d'application générale.....	54
1.2. Catégories de charges	54
1.2.1. Les charges de fonctionnement	54
1.2.1.1. Les charges de fonctionnement direct	54
1.2.1.2. Les charges de fonctionnement indirect.....	55
1.2.2. Les charges d'intervention	55
1.2.2.1. Les charges d'intervention.....	55
1.2.2.2. Les bénéficiaires de transferts.....	55
1.2.3. Les charges financières	56
2. COMPTABILISATION	56
2.1. Règle générale de comptabilisation	56
2.2. Application par catégories de charges.....	56
2.2.1. Les charges de fonctionnement direct.....	56
2.2.2. Les charges de fonctionnement indirect.....	57
2.2.3. Les charges d'intervention	57
2.2.4. Les charges financières	57
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	58

NORME N°2 – LES CHARGES

EXPOSÉ DES MOTIFS

La présente norme vise à définir les charges de l'État ainsi qu'à déterminer les règles de comptabilisation et d'évaluation de ces charges.

La présente norme est établie en tenant compte d'une souhaitable articulation entre la nature comptable des charges et la structuration budgétaire des dépenses, par titres et catégories, fixée par l'article 5 de la loi organique. Ainsi, une correspondance simple mais non systématique entre les charges comptables et les dépenses budgétaires a été établie. Lorsqu'elle existe, cette correspondance n'est cependant pas stricte. Par ailleurs, certaines charges comme les dotations aux amortissements, aux provisions et les dépréciations ou les décotes sur emprunts ne correspondent pas à des dépenses budgétaires.

I. CHAMP D'APPLICATION

La norme identifie comme spécificités comptables de l'État :

- > les charges de fonctionnement indirect au sein des charges de fonctionnement ;
- > les charges d'intervention ;
- > le périmètre des charges financières ;
- > l'absence de catégorie de charges exceptionnelles.

I.1. Les charges de fonctionnement indirect

Les charges de fonctionnement de l'État comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect.

Les charges de fonctionnement indirect sont une spécificité comptable de l'État.

Elles sont définies en substance comme des versements effectués pour financer les charges de fonctionnement d'entités qui sont chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de la compétence directe de l'État, que ce dernier leur a confiée et dont il assure le pilotage.

Elles incluent donc l'ensemble des dépenses ayant en substance la nature de charges de fonctionnement indirect, indépendamment de leur qualification budgétaire. Elles correspondent néanmoins principalement à un type de dépenses budgétaires : les « subventions pour charges de service public ».

I.2. Les charges d'intervention

I.2.1. Définition

Les charges d'intervention sont une spécificité comptable de l'État.

Elles sont définies en substance comme des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'État et plus particulièrement, s'agissant des transferts, comme des versements effectués dans le cadre d'opérations de distributions d'aides ou de soutiens à différentes catégories de bénéficiaires.

Ces charges correspondent principalement à deux types de dépenses budgétaires : les « transferts » et les « appels en garantie de l'État ».

Les transferts comprennent notamment :

- > les « prélèvements sur recettes » (notion budgétaire) au profit des collectivités territoriales correspondant à des charges de l'État (aides globalisées accordées aux collectivités territoriales suite aux lois de décentralisation, versements liés à la mise en place de mécanismes de péréquation ou de redistribution, compensations des pertes de recettes fiscales résultant des décisions de l'État et incitations financières diverses comme celles accordées pour le développement de l'intercommunalité). Ces charges sont comptabilisées en « transferts aux collectivités territoriales » ;
- > les décisions d'apurement des créances portant sur les impôts directs locaux, l'État supportant le risque de non-paiement de ces créances. Ces décisions sont comptabilisées en « transferts aux collectivités territoriales » (admissions en non-valeur, décisions gracieuses et autres dégrèvements - cf. norme n° 9 relative aux créances de l'actif circulant).

En revanche, les transferts de l'État n'incluent pas les reversements de recettes que celui-ci collecte pour le compte de tiers et pour lesquels il ne supporte pas de risques (par exemple, les amendes forfaitaires de la circulation reversée aux collectivités locales ou les ressources douanières revenant aux communautés européennes). Ces opérations pour le compte de tiers sont retracées dans le bilan de l'État. Elles sont sans impact sur le résultat, à l'exception des éventuels frais de perception de ces recettes.

I.2.2. Périmètre des catégories de bénéficiaires des transferts

Les transferts sont versés à des bénéficiaires clairement identifiés par la loi organique. Il s'agit des ménages, des entreprises, des collectivités territoriales et des autres collectivités. Ces mêmes catégories ont été retenues pour le classement comptable des transferts. Ainsi, la norme distingue quatre catégories de bénéficiaires dont les périmètres sont définis de la manière suivante :

- > pour les « ménages » et les « entreprises », la norme reprend les définitions fournies par la comptabilité nationale à la différence près qu'elle classe les entrepreneurs individuels dans le périmètre des entreprises. L'objectif est de circonscrire les ménages à des unités de consommation et les entreprises à des unités de production de biens et services, quelle que soit leur nature juridique ;

- > pour les « collectivités territoriales », la norme ne distingue pas, comme en droit administratif, deux catégories de personnes morales de droit public autres que l'État. Cette catégorie de bénéficiaires est d'un périmètre différent de celui prévu par le droit public et intègre notamment les établissements intercommunaux. Ainsi, le périmètre des « collectivités territoriales » inclut :
 - les collectivités territoriales au sens strict, à savoir les régions, les départements et les communes ainsi que les établissements publics de coopération ;
 - les établissements publics ayant une compétence territoriale (établissements publics locaux sociaux et médico-sociaux, de construction et d'enseignement) ;
 - les établissements particuliers bénéficiant de transferts similaires aux collectivités territoriales au sens strict.
- > Enfin, la catégorie « autres collectivités » regroupe les entités qui n'appartiennent pas, par définition, aux périmètres des transferts identifiés ci-dessus. On distingue :
 - les entités ayant un statut de droit public comme les groupements d'intérêt public, les établissements publics nationaux, les organismes sociaux tels que les caisses nationales de sécurité sociale, etc. ;
 - les entités ayant un statut de droit privé dont le périmètre correspond à celui des institutions à but non lucratif au service des ménages selon les règles de la Comptabilité nationale. Ce sont les associations, les fondations, les congrégations religieuses, etc. ;
 - les entités ayant un statut de droit international à savoir les institutions étrangères ou internationales.

I.2.3. Principe du bénéficiaire final

Les bénéficiaires de transferts correspondent aux entités désignées expressément comme le destinataire final d'un transfert dans le cadre d'une politique publique déterminée générant des transferts versés directement par les services de l'État ou indirectement par l'intermédiaire d'organismes redistributeurs.

I.3. Le périmètre des charges financières de l'Etat

Le périmètre des charges financières de l'État est celui des immobilisations financières, des dettes financières, des instruments financiers à terme et de la trésorerie de l'État.

Par souci de cohérence entre la structuration budgétaire et comptable, la norme classe parmi les charges de fonctionnement certaines opérations telles que les intérêts moratoires résultant d'un paiement tardif ou les pertes de change sur les opérations de gestion ordinaire.

I.4. L'absence de charges exceptionnelles de l'Etat

Le Plan comptable général prévoit que les charges et produits exceptionnels sont présentés distinctement du résultat courant. Les normes comptables internationales pour le secteur privé et pour le secteur public ne prévoient pas de dispositions équivalentes. Cette dernière approche a été transposée à l'État ; en effet la spécificité de son activité ne permet pas de différencier les

opérations qui relèveraient d'une activité courante de celles qui relèveraient d'une activité non courante.

II. COMPTABILISATION

II.1. Le critère de rattachement à l'exercice des charges : règle générale

S'agissant de l'État, le fait générateur se confond avec le critère de rattachement à l'exercice. C'est pourquoi la norme 2 « Les charges » définit un critère de rattachement à l'exercice pour les charges, qui est le service fait. Ce critère de rattachement à l'exercice est ensuite décliné par nature de charges.

Les charges, dont les règles de comptabilisation et d'évaluation sont définies dans la présente norme, incluent les dotations aux amortissements et aux provisions et les dépréciations. Les règles de comptabilisation des amortissements et des dépréciations sont présentées dans les différentes normes traitant des actifs, la norme 5 « Les immobilisations incorporelles », la norme 6 « Les immobilisations corporelles », la norme 7 « Les immobilisations financières » et la norme 8 « Les stocks ». Les règles de comptabilisation des provisions pour risques et charges, qui sont les passifs liés aux dotations aux provisions, sont présentées dans la norme 12 « Les passifs non financiers » ; cette dernière fait référence à la présente norme en ce qui concerne le fait générateur du rattachement des charges à l'exercice.

II.2. Le critère de rattachement à l'exercice des charges : cas particulier des charges d'intervention

S'agissant des charges d'intervention, qui sont une catégorie de charges spécifiques à l'État, le service fait correspond à la réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire.

La constatation de leur réalisation se fait indépendamment du fait que le bénéficiaire mobilisera ou non par la suite ce droit.

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.

II.2.1. Modalités de réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit d'un bénéficiaire

La réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire d'un transfert est indépendante de leur constatation ou de leur vérification par l'administration. En effet, selon les cas :

- > la réalisation de l'ensemble des conditions intervient avant l'acte attributif de l'administration : il s'agit des cas dans lesquels les conditions définies dans une loi, un règlement ou tout autre document juridique sont réalisées avant le dépôt d'un dossier et sa vérification par l'administration ;
- > la réalisation de l'ensemble des conditions intervient après un acte attributif initial de l'administration : il s'agit des cas dans lesquels les conditions successives définies

dans une loi, un règlement ou tout autre document juridique sont réalisées ou maintenues après le dépôt initial d'un dossier et sa vérification par l'administration, par exemple lorsqu'il existe des conditions de ressources annuelles ou d'assiduité. Le droit du bénéficiaire n'est donc constitué qu'à hauteur des conditions réalisées ou maintenues sur la période se rattachant à l'exercice clos ;

- > la réalisation de l'ensemble des conditions naît d'un acte attributif de l'administration : il s'agit des cas dans lesquels la décision communiquée au bénéficiaire par l'autorité administrative compétente engage définitivement et à elle seule l'État.

Les dispositions normatives précisent en conséquence que la reconnaissance par l'État de la réalisation ou du maintien de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire est formalisée par un acte attributif qui peut intervenir antérieurement, postérieurement ou concomitamment à cette réalisation ou à ce maintien.

Il est à noter que les transferts pour lesquels l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire n'est pas réalisé à la date de clôture ou nécessite d'être maintenu sur des périodes postérieures à l'exercice clos sont mentionnés en engagements hors bilan, selon les principes définis par la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe ».

II.2.2 Éléments ne pouvant être considérés comme des conditions nécessaires à la constitution du droit d'un bénéficiaire

Capacité du bénéficiaire à faire valoir ses droits dans le futur

Lorsque l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire est réalisé à la clôture, il est considéré que ce bénéficiaire aura la capacité de faire valoir ces droits dans le futur¹.

Disponibilité des crédits

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

III. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004

En application de l'article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme a été établie conformément aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'État.

¹ Ainsi, il est présumé qu'une personne physique restera en vie et qu'une personne morale restera en activité.

Pour les charges de même nature que celles des entreprises (charges de fonctionnement direct et charges financières), les règles de comptabilisation ont été établies en conformité avec les principes du Plan comptable général, à l'exception des charges financières liées aux opérations sur instruments financiers à terme et aux opérations en devises.

Pour ces opérations, les règles de comptabilisation sont celles prévues par les règlements du Comité de la réglementation bancaire n° 88-02 du 22 février 1988 modifié relatif à la comptabilisation des opérations sur instruments financiers à terme de taux d'intérêt, n° 90-15 du 18 décembre 1990 modifié relatif à la comptabilisation des contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises et n°89-01 du 22 juin 1989 modifié relatif à la comptabilisation des opérations en devises (cf. norme n°11 sur les dettes financières et les instruments financiers à terme).

Pour les charges spécifiques de l'État (charges de fonctionnement indirect et charges d'intervention), les dispositions ont été établies sans qu'il existe de référentiels comptables connus applicables.

La norme énonce donc des règles de comptabilisation conformes à celles de droit commun, déclinées selon les spécificités de ces charges. Elle définit ainsi, s'agissant des charges de fonctionnement indirect et des charges d'intervention, un critère de rattachement à l'exercice adapté.

NORME N°2 – LES CHARGES

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION ET DÉFINITIONS

1.1. Champ d'application général

La présente norme s'applique aux charges de l'État définies comme une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif.

Les charges de l'État correspondent soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers. Les charges, dont les règles de comptabilisation et d'évaluation sont définies dans la présente norme, incluent les dotations aux provisions.

1.2. Catégories de charges

1.2.1. Les charges de fonctionnement

Les charges de fonctionnement résultent de l'activité ordinaire de l'État. Elles comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect.

1.2.1.1. Les charges de fonctionnement direct

Les charges de fonctionnement direct comprennent notamment :

- > les versements ayant pour cause l'achat de marchandises et d'approvisionnements, la réalisation de travaux et la consommation directe de services par l'État au titre de son activité ordinaire ;
- > les charges de personnel, que sont l'ensemble des rémunérations du personnel de l'État, en monnaie et parfois en nature, ainsi que des charges liées à ces rémunérations. Elles concernent :
 - les rémunérations du personnel, qui correspondent à leur rémunération principale, aux heures supplémentaires, aux primes et gratifications, aux indemnités et avantages divers en monnaie et en nature, aux indemnités de congés payés et au supplément familial de traitement ainsi qu'à la monétisation du compte épargne-temps ;
 - les charges de sécurité sociale, de prévoyance et contributions directes que sont les cotisations patronales versées par l'État employeur aux organismes sociaux ainsi que la contribution à la Caisse nationale d'allocations familiales (CNAF) ;

- les prestations directes employeur, qui correspondent aux prestations sociales obligatoires versées directement par l'État à ses agents, celui-ci ne cotisant pas aux caisses de sécurité sociale ;
- les autres charges sociales, qui correspondent aux prestations sociales facultatives ;
- les autres charges de personnel ;
- > les versements répondant à une obligation légale hors versements liés aux charges de personnel (impôts, taxes et versements assimilés) ;
- > les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé des créances recouvrées pour le compte de l'État initialement comptabilisées ;
- > les amortissements et les dépréciations d'actifs et les valeurs nettes comptables des actifs cédés.

1.2.1.2. Les charges de fonctionnement indirect

Les charges de fonctionnement indirect sont les versements effectués par l'État pour financer les charges de fonctionnement d'entités chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de sa compétence directe, qui leur a été confiée et dont il assure le pilotage.

Les charges de fonctionnement indirect correspondent principalement aux subventions pour charges de service public, qui sont un type de dépenses budgétaires prévu par la loi organique.

1.2.2. Les charges d'intervention

1.2.2.1. Les charges d'intervention

Les charges d'intervention sont des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'État. Ces versements interviennent :

- > dans le cadre d'opérations de distributions d'aides ou de soutiens à des catégories de bénéficiaires identifiés au paragraphe 1.2.2.2 *infra* et sont effectués soit directement par les services de l'État, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers ;
- > dans le cadre de la mise en jeu de la garantie de l'État.

Les charges d'intervention correspondent principalement aux transferts et aux appels en garantie de l'État, qui sont des types de dépenses budgétaires prévus par la loi organique.

1.2.2.2. Les bénéficiaires de transferts

Le bénéficiaire de transferts est le bénéficiaire final de la mesure ou du dispositif d'une politique publique déterminée, dans le cadre de transferts effectués directement par les services de l'État comme dans le cadre de transferts indirects effectués par l'intermédiaire d'organismes redistributeurs.

Il existe quatre catégories de bénéficiaires :

- > les ménages : individus ou groupes d'individus considérés dans leur fonction de consommateurs ;

- > les entreprises : unités de production de biens et de services quelle que soit leur nature juridique, dès lors que la vente de leurs biens et services couvre plus de 50% de leurs coûts de production. Sont concernés les entreprises individuelles agricoles et non agricoles, les sociétés financières ou non financières du secteur public ou du secteur privé, les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial et toutes autres entités répondant au critère commercial précédemment énoncé ;
- > les collectivités territoriales : collectivités territoriales au sens strict à savoir les communes, les départements, les régions et les établissements publics qui leur sont rattachés ou associés ainsi que les établissements publics ayant une compétence territoriale ;
- > les autres collectivités : entités ayant un statut de droit public, de droit privé ou de droit international et n'appartenant pas aux périmètres précédemment identifiés.

1.2.3. Les charges financières

Les charges financières résultent des dettes financières, des instruments financiers à terme, de la trésorerie et des immobilisations financières. Sont exclus les frais des services bancaires, les intérêts moratoires résultant d'un paiement tardif ainsi que les intérêts et pertes de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie.

Elles comprennent :

- > les charges d'intérêts des dettes financières, des éléments constitutifs de la trésorerie, des instruments financiers à terme et des dettes diverses liées aux opérations de financement et de trésorerie ;
- > les pertes de change liées aux dettes financières et aux instruments financiers à terme libellés en monnaie étrangère ;
- > les charges nettes sur cessions d'équivalents de trésorerie correspondant aux moins-values supportées lors de la cession des équivalents de trésorerie concernés ;
- > les autres charges financières liées aux opérations de financement et de trésorerie et aux immobilisations financières.

2. COMPTABILISATION

2.1. Règle générale de comptabilisation

Le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait.

2.2. Application par catégories de charges

2.2.1. Les charges de fonctionnement direct

S'agissant des charges de fonctionnement, le service fait est réalisé de différentes manières, en raison de la diversité des natures de charges entrant dans cette catégorie. Il se réalise notamment de la manière suivante :

- > pour les biens, le service fait correspond à la livraison des fournitures ou des biens non immobilisés commandés ;
- > pour les prestations de services, le service fait correspond à la réalisation de ces prestations de services. Toutefois, les frais d'émission des emprunts peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt ;
- > pour les rémunérations du personnel, le service fait correspond au service fourni par l'agent ;
- > pour les contrats à long terme, le service fait s'apprécie en fonction du degré d'avancement de l'exécution des contrats à la date de clôture. Lorsqu'il est probable que le total des charges du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue doit être comptabilisée en charge.

Pour les charges résultant de l'existence d'un risque lié à l'activité ordinaire de l'État, le critère de rattachement à l'exercice est le fait faisant naître le risque. Il en est ainsi notamment pour les litiges.

2.2.2. Les charges de fonctionnement indirect

Pour les charges de fonctionnement indirect, le service fait correspond à la réalisation par l'entité de la politique publique confiée par l'État, sur l'exercice. La reconnaissance par l'État de cette réalisation est formalisée par un acte attributif.

2.2.3. Les charges d'intervention

Pour les transferts, 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, dont la reconnaissance par l'État est formalisée par un acte attributif antérieur, postérieur ou concomitant à cette réalisation ou à ce maintien.

Pour les charges liées à la mise en jeu de la garantie de l'Etat, le critère de rattachement des charges à l'exercice est la réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à l'appel de la garantie de l'État ou qui pourraient y conduire.

2.2.4. Les charges financières

Pour les charges financières constituant des intérêts, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acquisition par le tiers, prorata temporis, de ces intérêts.

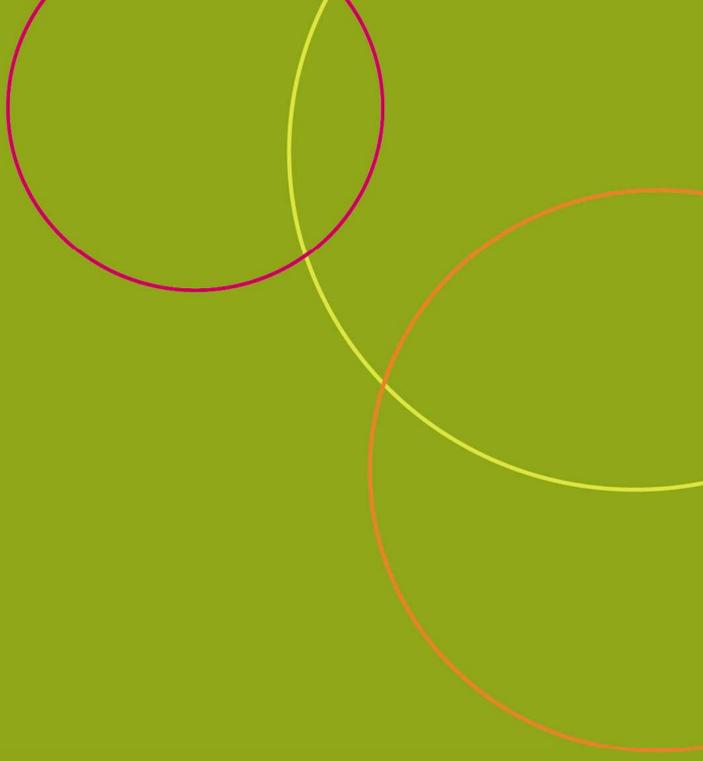
Pour les charges financières constituant des décotes, est rattachée à l'exercice la quote-part de la décote calculée selon la méthode actuarielle.

Pour les charges financières constituant des pertes, le critère de rattachement est la constatation des pertes, sauf en matière d'instruments financiers à terme de couverture pour lesquels le critère de rattachement est la constatation des produits enregistrés sur l'élément couvert à partir de la date de l'échéance du contrat.

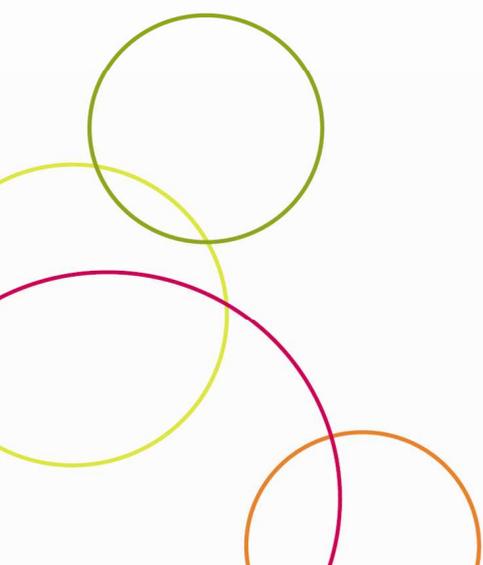
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

La nature, le montant et les modalités de répartition dans le temps des charges comptabilisées en comptes de régularisation sont présentés en annexe.

La nature et l'importance des contributions en nature consenties par l'État à un tiers, correspondant le plus souvent aux mises à disposition de personnes, de biens meubles et immeubles et présentant un caractère significatif, font l'objet d'une information en annexe.



NORME N°3
LES PRODUITS RÉGALIENS



EXPOSÉ DES MOTIFS	61
I. DES PRODUITS SPÉCIFIQUES AUX COLLECTIVITÉS PUBLIQUES.....	61
II. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION RETENUS	62
II.1. Les notions de produit régalien brut et de produit régalien net.....	62
II.2. La détermination des critères de rattachement des produits régaliens à l'exercice.....	63
II.2.1. La problématique générale	63
II.2.2. Les impôts et taxes assimilées	63
II.2.3. Les amendes et autres pénalités	65
III. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	65
III.1. Le référentiel élaboré par le Comité secteur public de l'IFAC	66
III.2. La comptabilité nationale.....	66
 DISPOSITIONS NORMATIVES.....	 67
1. CHAMP D'APPLICATION	67
1.1. Définitions spécifiques de la norme	67
1.2. Champ d'application de la norme	67
2. COMPTABILISATION	68
2.1. Les règles générales de comptabilisation.....	68
2.1.1. Le passage du produit régalien brut au produit régalien net.....	68
2.1.2. La détermination des critères de rattachement à l'exercice.....	68
2.2. Les particularités liées à la comptabilisation des impôts.....	68
2.2.1. Le passage du produit fiscal brut au produit fiscal net.....	68
2.2.1.1. Le produit fiscal brut	68
2.2.1.2. Les obligations de l'État en matière fiscale	68
2.2.1.3. Le produit fiscal net.....	68
2.2.2. La détermination du critère de rattachement des produits fiscaux à un exercice	69
2.2.2.1. Les principes.....	69
2.2.2.2. La prise en compte des délais de déclaration de la matière imposable	69
2.2.2.3. La comptabilisation des contrôles fiscaux.....	69
2.2.3. La comptabilisation des déficits fiscaux et des crédits d'impôts.....	69
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	69
 ILLUSTRATIONS	 71
I. LA DISTINCTION ENTRE LES PRODUITS RÉGALIENS ET LES AUTRES PRODUITS DE L'ÉTAT	71
II. L'APPLICATION DE LA NORME AUX DIFFÉRENTES DÉCISIONS D'APUREMENT DES CRÉANCES SUR LES REDEVABLES	72
III. L'APPLICATION DE LA NORME AUX PRINCIPAUX IMPÔTS	72
III.1. La taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP)	72
III.2. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)	72
III.3. L'impôt sur le revenu.....	72
III.4. L'impôt sur les sociétés.....	73
IV. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	73

NORME N° 3 : LES PRODUITS RÉGALIENS

EXPOSÉ DES MOTIFS

La norme relative aux produits régaliens a pour objet de définir les principes généraux de comptabilisation des produits régaliens de l'État et la présentation de ces produits dans les états financiers.

L'objectif de la présente norme est de fonder une règle de comptabilisation des produits régaliens qui soit conforme aux principes de la comptabilité d'exercice, les comptes de l'État devant retracer l'ensemble des droits et obligations de l'État au titre de ces produits.

Cette comptabilité devrait notamment permettre d'améliorer la connaissance de la situation fiscale de l'État et d'apporter les éléments nécessaires à l'analyse du rendement des impôts, c'est-à-dire à la connaissance des flux de trésorerie générés par les droits et obligations d'un exercice donné.

La présente norme accorde une importance particulière aux produits fiscaux, qui constituent le mode de financement principal des charges de l'État et représentent l'essentiel des produits régaliens.

I. DES PRODUITS SPÉCIFIQUES AUX COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

Les produits régaliens de l'État (impôts et taxes assimilées, amendes et autres pénalités) sont issus de l'exercice de la souveraineté de l'État et correspondent à des opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers.

Ils se distinguent des autres produits de l'État, qui correspondent soit à des opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour les tiers (vente de biens ou prestation de services, cession ou utilisation par des tiers d'actifs incorporels, corporels ou financiers, etc.), soit à des opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers si ces opérations ne sont pas issues de l'exercice de la souveraineté de l'État.

Les produits régaliens constituent des produits spécifiques aux collectivités publiques, dans la mesure où ils n'ont pas d'équivalent dans la comptabilité des entreprises. La présente norme s'applique uniquement aux produits régaliens de l'État. Les créances que l'État recouvre pour le compte de tiers (collectivités locales, organismes de sécurité sociale, etc.) sont exclues du champ d'application de la présente norme. Elles relèvent des dispositions de la norme n° - 9 relative aux créances de l'actif circulant.

Le fait que certains impôts soient retracés dans la comptabilité des entreprises pourrait laisser supposer qu'il suffirait de transposer aux collectivités publiques, de manière « symétrique », les règles applicables aux entreprises pour déterminer les règles de comptabilisation des produits fiscaux. Deux exemples suffisent à montrer l'impossibilité d'une telle transposition :

- > l'impôt sur les sociétés comptabilisé dans les charges des entreprises au titre de l'exercice N ne peut pas correspondre au montant des produits de l'État de l'exercice N. En effet, l'État ne connaît pas le montant définitif de l'impôt sur les sociétés qu'il percevra au titre de l'exercice N au moment où il arrête ses comptes de N, compte tenu des délais de déclaration des résultats dont disposent les entreprises ;
- > la taxe sur la valeur ajoutée constitue un produit de l'État, mais elle n'est pas retracée dans les charges des entreprises, étant donné que ces dernières collectent la taxe pour le compte de l'État sans en supporter la charge.

II. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION RETENUS

La présente norme définit les notions de produit régalien brut et net, ainsi que les principes de détermination des critères de rattachement des produits régaliens à l'exercice.

II.1. Les notions de produit régalien brut et de produit régalien net

Les produits régaliens nets correspondent aux produits régaliens bruts diminués des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé des créances initialement comptabilisées (telles que les dégrèvements et annulations suite à erreur) et, le cas échéant, des obligations de l'État en matière fiscale.

La définition des obligations de l'État en matière fiscale soulève des difficultés, compte tenu de la complexité du processus de liquidation de l'impôt. En effet, les mesures dérogatoires à la norme fiscale sont nombreuses et des allègements fiscaux s'appliquent aux différentes étapes de la liquidation de l'impôt. Les « dépenses fiscales », qui correspondent à l'impôt dont l'État se prive en vue d'objectifs économiques ou sociaux, sont composées d'un continuum de mesures comprenant, pour l'impôt sur le revenu par exemple, aussi bien les demi-parts supplémentaires que les crédits d'impôt restituables.

Il n'est pas possible de donner une définition des obligations de l'État qui recouvrirait l'intégralité de ces « dépenses fiscales ». La définition retenue dans la présente norme correspond seulement à une partie d'entre elles. Par conséquent, il apparaît préférable de présenter les obligations de l'État en diminution des produits fiscaux bruts plutôt qu'en charges afin de ne pas assimiler une partie seulement des « dépenses fiscales » à des charges. En effet, le « contour » de cette catégorie de charges serait artificiel, tandis que la constatation de moindres produits s'inscrit dans le prolongement du traitement des mesures fiscales intégrées en amont de la détermination de l'impôt brut.

Par conséquent, sont comptabilisés de manière distincte :

- > d'une part, les produits fiscaux bruts, correspondant généralement au résultat de l'application d'un barème à l'assiette imposable ;
- > et, d'autre part, les obligations de l'État en matière fiscale, qui résultent de mesures fiscales dont peuvent se prévaloir les redevables pour acquitter l'impôt brut. Il s'agit, par exemple, des réductions d'impôt et des crédits d'impôt en matière d'impôt sur le revenu.

Ainsi, le produit d'impôt sur le revenu brut comprend les mesures telles que la prise en compte du nombre d'enfants à la charge du foyer car ce paramètre intervient dans la détermination du taux d'imposition. En revanche, les dispositions fiscales telles que la réduction d'impôt au titre des dons ou le crédit d'impôt pour dépenses d'entretien de l'habitation principale sont traitées en obligations de l'État en matière fiscale.

La définition des produits bruts et des obligations de l'État en matière fiscale s'applique, d'une manière générale, à l'ensemble des impôts. Cependant, cette définition ne correspond pas au critère retenu pour distinguer les produits bruts et les obligations de l'État pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).

En matière de TVA, en effet, les obligations de l'État sont définies comme correspondant aux crédits de TVA (cas dans lesquels la taxe collectée par le redevable est inférieure à la taxe déductible) dont peuvent se prévaloir les redevables pour acquitter une taxe due ou obtenir un remboursement de taxe, que ceux-ci aient ou non fait l'objet d'une demande de remboursement. De façon symétrique, les produits de TVA bruts correspondent aux cas dans lesquels la taxe collectée par le redevable excède la taxe déductible.

II.2. La détermination des critères de rattachement des produits régaliens à l'exercice

II.2.1. La problématique générale

Les produits régaliens sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'État, sous réserve que les produits de l'exercice puissent être mesurés de manière fiable.

Le critère théorique de rattachement des produits régaliens à l'exercice est constitué par la réalisation de la matière imposable ou par la survenance d'une infraction à la législation en vigueur.

Néanmoins, dans certains cas, la condition de l'évaluation fiable des produits peut conduire à retenir un critère de rattachement des produits à l'exercice postérieur à ce critère théorique. Il pourra être retenu, par exemple, la déclaration de la matière imposable ou encore l'émission du titre de perception.

II.2.2. Les impôts et taxes assimilées

S'agissant des produits fiscaux, la norme met en évidence :

- > d'une part, le critère de comptabilisation théorique des produits fiscaux, qui correspond au moment où a lieu l'opération imposable ;
- > et, d'autre part, la condition de l'évaluation fiable des produits, qui conduit, dans certains cas, à retarder la comptabilisation des produits.

Ainsi, les produits fiscaux peuvent être comptabilisés :

- > soit au moment où a lieu l'opération imposable (cas de la taxe intérieure de consommation des produits pétroliers et de la taxe sur la valeur ajoutée) ;

- > soit au moment où la matière imposable est déclarée (cas de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés).

Le rattachement des produits de la taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP) à l'exercice de mise à la consommation des produits pétroliers ne pose pas de difficulté particulière. En effet, les déclarations de TIPP sont déposées auprès des services de l'administration selon une périodicité généralement décadaire, ce qui permet de connaître les droits de l'État d'un exercice de manière complète dans les délais de l'arrêté des comptes.

Le rattachement des produits de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) à l'exercice soulève deux questions principales. La première a trait à la détermination du critère de rattachement puisque, en matière de TVA, on distingue le fait générateur de la taxe et son exigibilité. Pour les ventes de biens, le fait générateur et l'exigibilité coïncident ; ils sont constitués par la livraison des biens. En revanche, pour les prestations de services, le fait générateur est constitué par l'exécution des services ou des travaux, tandis que la taxe est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix ou de la rémunération.

Le moment d'enregistrement le plus conforme au principe d'enregistrement des droits de l'État dès leur naissance correspond au fait générateur de la TVA. L'exigibilité, qui seule figure sur les déclarations, constitue néanmoins une approximation satisfaisante du fait générateur de la TVA. À ce titre, elle peut servir de critère de rattachement des produits de TVA à l'exercice. On se rapproche ainsi au mieux de la « période d'affaires » des entreprises.

La seconde question soulevée par la comptabilisation des produits de TVA concerne l'évaluation des déclarations reçues après l'arrêté des comptes de N au titre de l'exercice N. En effet, si les modalités habituelles de déclaration des opérations soumises à la TVA (généralement mensuelles) permettent de connaître la quasi-totalité des droits de l'État au titre d'un exercice dans les délais de l'arrêté des comptes, ce critère de rattachement des produits à l'exercice n'est pas nécessairement applicable dans tous les cas.

Ainsi, les déclarations reçues après l'arrêté des comptes ne sont rattachées à l'exercice d'exigibilité de la taxe que si elles peuvent être évaluées de manière fiable. Dans le cas contraire, elles sont comptabilisées dans les comptes de l'exercice au cours duquel elles sont reçues. Ces déclarations concernent principalement les régimes simplifiés de TVA et représentent environ 3 % des produits de TVA des exercices 1999 à 2001.

S'agissant de l'impôt sur le revenu, le critère retenu pour rattacher les produits à l'exercice est la déclaration des revenus imposables, c'est-à-dire l'année qui suit celle de la perception des revenus.

En effet, dans le cas de l'impôt sur le revenu, les délais d'établissement de l'impôt ne permettent pas la comptabilisation des produits dans les comptes de l'exercice de la perception des revenus. Il faudrait dans ce cas disposer à la date d'arrêté des comptes d'évaluations fiables des rôles à émettre au cours de l'exercice suivant.

En matière d'impôt sur les sociétés, le critère retenu pour rattacher les produits à l'exercice est également la déclaration des résultats imposables, et non la clôture des exercices sociaux des entreprises. En effet, dans le cas de l'impôt sur les sociétés, la difficulté réside dans le fait que

l'État ne connaît les produits d'un exercice que lors du dépôt de la déclaration annuelle des entreprises, le quatrième mois qui suit la clôture de leur exercice social. Ainsi, dans la majorité des cas, l'État dispose des déclarations au titre de l'impôt sur les sociétés de l'exercice N après l'arrêté de ses comptes de N.

De ce fait, retenir comme critère de rattachement à l'exercice la constitution du bénéfice supposerait qu'il soit possible d'évaluer de manière fiable, à l'inventaire, le solde de régularisation de l'impôt. Cette estimation n'étant pas réalisable avec une fiabilité suffisante, les produits de l'État ne sont constatés qu'à la liquidation définitive de l'impôt. Par ailleurs, la possibilité, pour les redevables, de moduler les acomptes à la hausse ou à la baisse ne suffit pas pour connaître le montant de l'impôt définitif, même si la modulation ou la suspension des acomptes traduit une variation de la base imposable.

Enfin, dans le cas des contrôles fiscaux, les droits de l'État naissent au moment où se produisent les manquements aux obligations fiscales, mais les produits correspondants sont rattachés à l'exercice d'émission du titre de perception, dans la mesure où l'on ne dispose pas d'évaluation fiable de ces droits avant l'émission des titres.

En effet, on ne cherche pas à appréhender, pour un exercice donné, le produit fiscal afférent aux redressements fiscaux qui interviendront au cours des exercices suivants, tout comme il n'est pas envisagé d'évaluer un produit fiscal théorique incluant la fraude fiscale.

II.2.3. Les amendes et autres pénalités

En ce qui concerne les amendes et autres pénalités, la diversité des modalités d'exécution des sanctions financières rend également nécessaire une déclinaison au cas par cas du principe général de rattachement des produits à l'exercice afin d'identifier le moment où les produits sont acquis à l'État et sont mesurables de manière fiable.

Deux grandes catégories d'amendes et autres pénalités peuvent, toutefois, être distinguées :

- > les amendes payées spontanément, pour lesquelles le critère de rattachement des produits à l'exercice ne pourra pas nécessairement être distinct de l'encaissement ;
- > les amendes recouvrées suite à l'émission d'un titre de perception, pour lesquelles le critère de rattachement des produits à l'exercice retenu pourra être en amont de la réception des titres par le comptable chargé de leur recouvrement (par exemple, le prononcé de la décision de l'autorité compétente ou encore la date de signification de la décision).

III. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

Les principes de comptabilisation des produits régaliens définis par la présente norme s'inspirent du plan comptable général, des travaux du Comité secteur public de l'IFAC¹ et des principes de la comptabilité nationale.

¹ *International federation of accountants* : fédération internationale des experts-comptables

III.1. Le référentiel élaboré par le Comité secteur public de l'IFAC

Aucune norme IPSAS n'existe, aujourd'hui, pour le traitement comptable des impôts. Les premiers travaux du Comité secteur public de l'IFAC portant sur les produits issus d'« opérations sans contrepartie » ont abouti à la définition de principes généraux qui ne feront probablement pas l'objet de modifications sensibles.

Les produits issus d'« opérations sans contrepartie » (« non-exchange transactions ») sont définis comme des produits provenant de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur à peu près équivalente. Cette notion a présidé à la détermination des critères de distinction entre les produits régaliens et les autres produits de l'État.

Les principes généraux proposés par ce comité consistent à comptabiliser les actifs et les produits fiscaux :

- > au moment où a lieu l'opération imposable, qui constitue l'événement donnant naissance à une ressource contrôlée par l'entité ;
- > lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de services attendus iront à l'entité ;
- > et lorsque l'on peut évaluer ces avantages ou ce potentiel de services de façon fiable.

III.2. La comptabilité nationale

Dans les comptes nationaux, les impôts doivent être enregistrés dans une optique de constatation des droits et obligations, c'est-à-dire au moment où ont lieu les activités, opérations ou autres faits donnant naissance à l'obligation fiscale (et non à la date de l'encaissement) et à hauteur des montants dus (et non à concurrence des montants encaissés ou décaissés).

Néanmoins, les comptes nationaux n'enregistrent les montants dus que s'ils sont matérialisés par un rôle, une déclaration ou tout document probant créant pour le contribuable une obligation incontestable de payer l'impôt.

NORME N° 3 : LES PRODUITS RÉGALIENS

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. Définitions spécifiques à la norme

Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

Produit régalien

Les produits régaliens sont issus de l'exercice de la souveraineté de l'État et proviennent de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur équivalente.

Impôt

L'impôt est une prestation pécuniaire requise des particuliers et des personnes morales, par voie d'autorité, à titre définitif, et sans contrepartie directe équivalente, en vue de la couverture des charges publiques. La perception de l'impôt est autorisée par les lois de finances.

Amendes et autres pénalités

Les amendes et autres pénalités représentent une sanction financière infligée à un tiers en cas d'infraction à une obligation légale ou réglementaire.

1.2. Champ d'application de la norme

La présente norme s'applique aux produits régaliens de l'État, à savoir :

- > aux produits fiscaux, correspondant aux impôts d'État et taxes assimilées ;
- > aux amendes et autres pénalités revenant à l'État.

La présente norme ne s'applique pas :

- > aux autres produits de l'État, c'est-à-dire aux produits qui correspondent soit à des opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour les tiers (vente de biens ou prestation de services, cession ou utilisation par des tiers d'actifs incorporels, corporels ou financiers, etc.), soit à des opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers si ces opérations ne sont pas issues de l'exercice de la souveraineté de l'État ;
- > aux impositions, amendes et autres créances sur les redevables recouvrées par l'État pour le compte de tiers.

2. COMPTABILISATION

2.1. Les règles générales de comptabilisation

2.1.1. Le passage du produit régalien brut au produit régalien net

Le produit régalien net correspond au produit régalien brut diminué des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée et, le cas échéant, des obligations de l'État en matière fiscale.

Parmi les décisions d'apurement des créances sur les redevables, une distinction est opérée en fonction du caractère fondé ou non de la créance initialement comptabilisée :

- > les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance sont comptabilisées en diminution des produits bruts ;
- > les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance sont comptabilisées en charges.

Le passage des produits régaliens bruts aux produits figurant dans le tableau des produits régaliens nets est détaillé dans l'annexe.

2.1.2. La détermination des critères de rattachement à l'exercice

Les produits régaliens sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'État, sous réserve que les produits de l'exercice puissent être mesurés de manière fiable.

2.2. Les particularités liées à la comptabilisation des impôts

2.2.1. Le passage du produit fiscal brut au produit fiscal net

2.2.1.1. Le produit fiscal brut

Le produit fiscal brut correspond, en règle générale, à l'impôt brut, celui-ci étant défini comme le résultat de l'application d'un barème à une assiette imposable.

2.2.1.2. Les obligations de l'État en matière fiscale

Les obligations de l'État en matière fiscale correspondent, en règle générale, aux dispositions fiscales dont peuvent se prévaloir les redevables pour acquitter l'impôt brut.

Les obligations de l'État en matière fiscale sont présentées en diminution des produits fiscaux bruts.

2.2.1.3. Le produit fiscal net

Le produit fiscal net correspond au produit fiscal brut diminué des obligations de l'État en matière fiscale et des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée.

2.2.2. La détermination du critère de rattachement des produits fiscaux à un exercice

2.2.2.1. Les principes

Les produits fiscaux sont comptabilisés lorsque les conditions suivantes sont réunies :

- > la loi de finances autorisant la perception de l'impôt est votée ;
- > les opérations imposables sont réalisées ;
- > les produits de l'exercice peuvent être mesurés de manière fiable.

Les produits fiscaux doivent être comptabilisés au moment où ont lieu les opérations imposables, sous réserve que les produits de l'exercice puissent être mesurés de manière fiable.

2.2.2.2. La prise en compte des délais de déclaration de la matière imposable

Les délais de déclaration des opérations imposables conduisent à un décalage entre la naissance des droits de l'État et la détermination de leur montant.

Compte tenu des délais de déclaration des opérations imposables, les produits fiscaux sont comptabilisés :

- > soit au moment où a lieu l'opération imposable (cas de la taxe intérieure de consommation des produits pétroliers et de la taxe sur la valeur ajoutée) ;
- > soit au moment où la matière imposable est déclarée (cas de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les sociétés).

2.2.2.3. La comptabilisation des contrôles fiscaux

Les produits des contrôles fiscaux sont rattachés à l'exercice d'émission du titre de perception à l'encontre du redevable.

2.2.3. La comptabilisation des déficits fiscaux et des crédits d'impôts.

Les déficits fiscaux et crédits d'impôts non restituables mais reportables sous réserve de profits ou revenus taxables futurs ne donnent pas lieu à la comptabilisation d'un passif.

Les déficits fiscaux reportables restituables et les crédits d'impôts restituables, qu'ils soient ou non reportables, constituent une obligation fiscale de l'État au sens de la présente norme et donnent lieu à la comptabilisation d'un passif.

3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

Un tableau de passage des produits régaliens bruts aux produits régaliens nets est fourni dans l'annexe. Il présente les obligations de l'État en matière fiscale ainsi que les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé des créances sur les redevables initialement comptabilisées.

Les déficits fiscaux et les crédits d'impôts non restituables mais reportables sous réserve de profits ou revenus taxables futurs font l'objet d'une information sous forme de deux tableaux dans l'annexe (IV illustrations) :

- > un tableau relatif aux déficits fiscaux reportés en avant fait apparaître une estimation de ces déficits au 1er janvier, les nouveaux déficits constatés au cours de l'année, l'utilisation des déficits constatés au cours des années antérieures, les corrections liées à des redressements fiscaux ou à des expirations du droit à report intervenus au cours de l'année et une estimation des déficits au 31 décembre. Ce tableau est complété par une estimation de la part des déficits susceptibles de réduire les recettes futures de l'État;
- > un tableau relatif aux crédits d'impôts reportables et non restituables fait apparaître une estimation de ces crédits d'impôts reportables et non restituables au 1er janvier, les nouveaux crédits d'impôts reportables constatés au cours de l'année, l'utilisation des crédits d'impôts reportables et non restituables constatés au cours des années antérieures, les corrections liées à des redressements fiscaux ou à des expirations du droit à report intervenus au cours de l'année et une estimation des crédits d'impôts reportables et non restituables au 31 décembre. Ce tableau est complété par une estimation de la part des crédits d'impôts reportables susceptible de réduire les recettes futures de l'État.

NORME N° 3 : LES PRODUITS RÉGALIENS

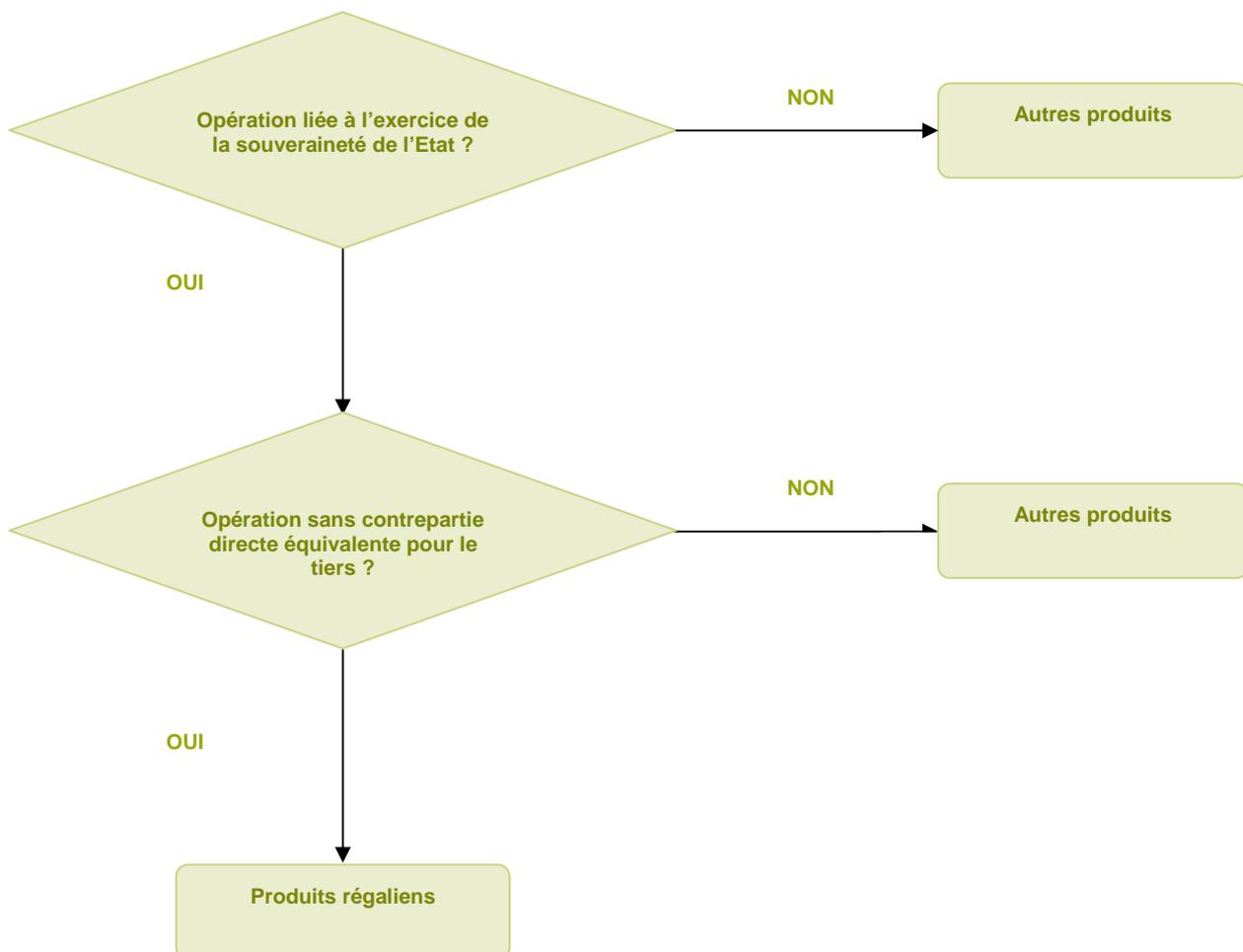
ILLUSTRATIONS

I. LA DISTINCTION ENTRE LES PRODUITS RÉGALIENS ET LES AUTRES PRODUITS DE L'ÉTAT

Cet arbre de décision a pour objet de présenter les critères permettant de distinguer les produits régaliens des autres produits de l'État.

Ainsi, un produit sera qualifié de régalien s'il est répondu par l'affirmative aux deux questions suivantes :

- > 1. S'agit-il d'une opération liée à l'exercice de la souveraineté de l'État ?
- > 2. S'agit-il d'une opération sans contrepartie directe équivalente pour le tiers ?



II. L'APPLICATION DE LA NORME AUX DIFFÉRENTES DÉCISIONS D'APUREMENT DES CRÉANCES SUR LES REDEVABLES

Les décisions d'apurement remettant en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée correspondent aux dégrèvements et annulations suite à erreur ou réclamation au fond.

Les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée correspondent aux décisions gracieuses, aux décisions d'amnistie et aux admissions en non-valeur.

III. L'APPLICATION DE LA NORME AUX PRINCIPAUX IMPÔTS

III.1. La taxe intérieure de consommation sur les produits pétroliers (TIPP)

Les produits de TIPP bruts correspondent aux créances sur les entreprises assujetties qui sont redevables de la taxe et les obligations de l'État sont constituées par les détaxes de carburants.

Les produits de TIPP bruts sont rattachés à l'exercice de mise à la consommation des produits pétroliers. Les obligations sont rattachées à l'exercice de déclaration de la consommation des carburants par les bénéficiaires de la détaxe.

III.2. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

Les produits de TVA bruts correspondent aux créances de l'État sur les redevables de la TVA, c'est-à-dire aux cas dans lesquels la taxe collectée par le redevable excède la taxe déductible.

Les obligations de l'État correspondent aux crédits de TVA dont bénéficient les redevables, c'est-à-dire aux cas dans lesquels la taxe collectée par le redevable est inférieure à la taxe déductible.

Les produits bruts et les crédits de TVA sont rattachés à l'exercice au cours duquel la TVA est exigible.

III.3. L'impôt sur le revenu

Les produits d'impôt sur le revenu bruts correspondent aux créances sur les personnes qui ont des revenus imposables et les obligations de l'État sont constituées par les déductions fiscales imputables sur ces créances.

Les produits d'impôt sur le revenu bruts sont comptabilisés pour le montant de l'impôt brut résultant de l'application des taux d'imposition aux opérations imposables. Les obligations sont constatées pour le montant des réductions d'impôt, des avoirs fiscaux et des crédits d'impôt dont peuvent se prévaloir les contribuables. Les déficits fiscaux et crédits d'impôt reportables mais non restituables (par exemple les déficits fonciers) donnent lieu à une information en annexe (voir IV).

Les produits bruts et les obligations de l'État au titre de l'impôt sur le revenu sont rattachés à l'exercice de la déclaration des revenus imposables par les contribuables.

Les acomptes encaissés au titre de l'impôt sur le revenu sont comptabilisés au bilan tant que la liquidation définitive de l'impôt n'est pas intervenue.

III.4. L'impôt sur les sociétés

Les produits d'impôt sur les sociétés bruts correspondent aux créances sur les entreprises assujetties qui réalisent des bénéfices imposables et les obligations de l'État sont constituées par les déductions fiscales imputables sur ces créances.

Les produits d'impôt sur les sociétés bruts sont comptabilisés pour le montant de l'impôt brut résultant de l'application des taux d'imposition aux opérations imposables. Les obligations sont constatées pour le montant des crédits d'impôt, des créances nées du report en arrière des déficits et autres déductions fiscales dont peuvent se prévaloir les entreprises. Les déficits fiscaux reportables mais non restituables (par exemple déficits reportés en avant) et crédits d'impôts reportables mais non restituables donnent lieu à une information en annexe (voir IV).

Les produits bruts au titre de l'impôt sur les sociétés sont rattachés à l'exercice de la déclaration de la matière imposable déposée par les entreprises et les obligations sont rattachées à l'exercice de leur déclaration.

Les acomptes encaissés au titre de l'impôt sur les sociétés sont comptabilisés au bilan tant que la liquidation définitive de l'impôt n'est pas intervenue.

En revanche, en raison des dispositions de l'article 21 de la loi n° - 2005-1719 du 30/12/2005, l'imposition forfaitaire annuelle n'est plus imputable sur l'impôt sur les sociétés. Elle doit donc être comptabilisée en produits dès son exigibilité auprès du redevable.

IV. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

En plus du tableau de passage des produits régaliens bruts aux produits régaliens nets, l'annexe doit comporter un tableau retraçant, en base, les déficits d'impôts reportés en avant et, en montant d'impôt, les crédits d'impôts reportables et non restituables.

VARIATION, EN BASE, DES DÉFICITS FISCAUX REPORTÉS EN AVANT

	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Déficits estimés au 1 ^{er} janvier		
Constatation de nouveaux déficits		
Imputation des déficits		
Autres mouvements		
Déficits estimés au 31 décembre		

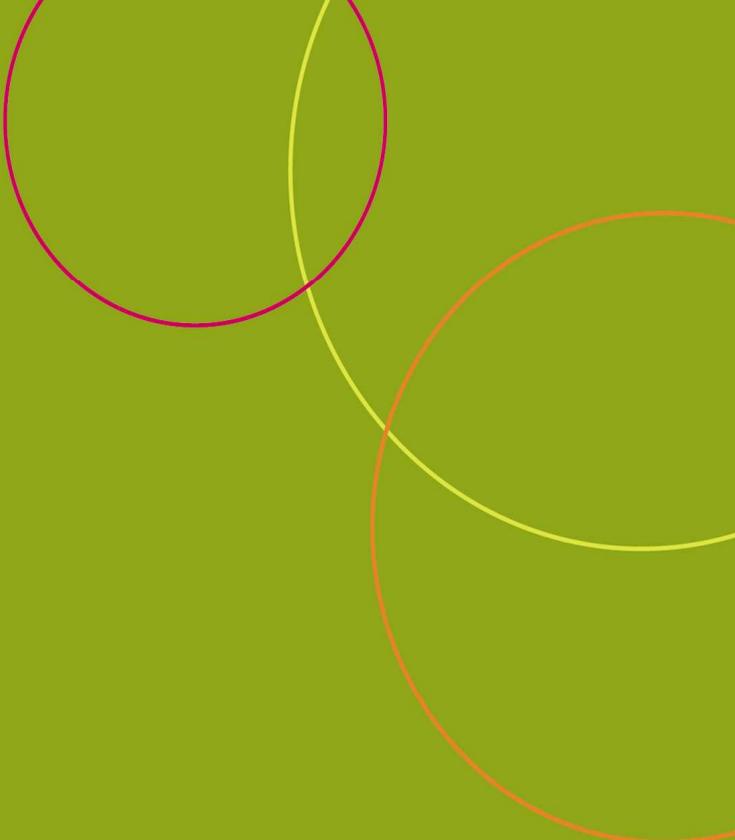
Ce tableau est établi pour l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu. Il fait apparaître le stock des déficits reportables recensés au 31/12 de l'exercice N et N-1. Ce tableau est accompagné d'une estimation de la part de ces déficits susceptible de réduire les recettes futures

de l'État, sur la base des meilleures informations disponibles dans les systèmes d'information. Cette estimation est assortie d'un commentaire sur la méthode retenue.

VARIATION, EN IMPÔT, DES CRÉDITS D'IMPÔTS REPORTABLES ET NON RESTITUABLES

	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Crédits d'impôts reportables et non restituables estimés au 1 ^{er} janvier		
Constatation de nouveaux crédits d'impôts reportables et non restituables		
Imputation de crédits d'impôts reportables et non restituables		
Autres mouvements		
Crédits d'impôts reportables et non restituables estimés au 31 décembre		

Ce tableau est établi pour l'impôt sur les sociétés et l'impôt sur le revenu. Il fait apparaître le stock des crédits d'impôts reportables et non restituables au 31/12 de l'exercice N et N-1. Ce tableau est accompagné d'une estimation de la part des crédits d'impôts susceptible de réduire les recettes futures de l'État, sur la base des meilleures informations disponibles dans les systèmes d'information. Cette estimation est assortie d'un commentaire sur la méthode retenue.



**NORME N°4
LES PRODUITS
DE FONCTIONNEMENT,
LES PRODUITS D'INTERVENTION
ET LES PRODUITS FINANCIERS**



EXPOSÉ DES MOTIFS	77
I. DÉMARCHE RETENUE POUR L'ÉLABORATION DE LA PRÉSENTE NORME	77
I.1. Le classement comptable des produits	77
I.1.1. Les catégories comptables	77
I.1.2. Le classement des fonds de concours et des attributions de produits dans les catégories comptables	78
I.2. La détermination du critère de rattachement des produits à l'exercice	78
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES	79
DISPOSITIONS NORMATIVES.....	80
1. CHAMP D'APPLICATION	80
1.1. Champ d'application de la norme	80
1.2. Catégories de produits	80
1.2.1. Les produits de fonctionnement	80
1.2.2. Les produits d'intervention	80
1.2.3. Les produits financiers	81
2. COMPTABILISATION	81
2.1. Les règles générales de la comptabilisation.....	81
2.2. Application par catégorie de produits	81
2.2.1. Les produits de fonctionnement	81
2.2.2. Les produits d'intervention	82
2.2.3. Les produits financiers	82
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	82

NORME N°4 – LES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT, LES PRODUITS D'INTERVENTION ET LES PRODUITS FINANCIERS

EXPOSÉ DES MOTIFS

La présente norme vise à définir les notions de produits de fonctionnement, de produits d'intervention et de produits financiers de l'État ainsi qu'à déterminer les règles de comptabilisation et d'évaluation de ces produits conformément aux principes de la comptabilité d'exercice.

I. DÉMARCHE RETENUE POUR L'ÉLABORATION DE LA PRÉSENTE NORME

Tout en respectant les principes généraux de la comptabilité d'entreprise, la présente norme précise le classement comptable des produits et le critère de rattachement des produits à l'exercice.

I.1. Le classement comptable des produits

I.1.1. Les catégories comptables

Les produits relevant de la présente norme ne sont pas des produits spécifiques à l'État : il s'agit de produits liés à des ventes de biens ou à des prestations de services, à la détention d'actifs financiers ou à l'utilisation par des tiers d'actifs productifs de redevances, à des subventions reçues de tiers, etc.

Le classement des produits en différentes catégories tient compte des principes suivants :

- > la norme ne retient pas les notions de produits exceptionnels et extraordinaires. Comme pour les charges (cf. exposé des motifs de la norme n° 2), l'approche « extraordinaire-ordinaire » plutôt « qu'exceptionnelle-courante » a été retenue. Toutefois, eu égard à l'application des critères IFAC à l'État, aucun des produits qui entrent dans le champ d'application de la présente norme ne constitue un produit extraordinaire ;
- > la norme identifie des produits d'intervention. Le contenu de ces produits n'est pas spécifique à l'État dans la mesure où ils correspondent à des éléments de nature similaire à ceux des entreprises et qui sont, pour l'essentiel, des participations ou des subventions reçues de tiers (Union européenne, collectivités territoriales, partenaires privés) ;
- > la norme retient le même périmètre pour les produits financiers que celui des charges financières, à savoir le périmètre des immobilisations financières, de la trésorerie, des dettes financières et des instruments financiers à terme. Par conséquent, les gains de change qui concernent les opérations autres que celles liées au financement et à la

trésorerie de l'État sont classés conformément à la nature de l'opération à laquelle ils se rapportent, c'est-à-dire dans les produits de fonctionnement.

Ainsi, les produits relevant de la présente norme sont classés en trois catégories comptables :

- > les produits de fonctionnement, qui visent l'ensemble des produits se rapportant à l'activité ordinaire de l'État ;
- > les produits d'intervention, qui correspondent aux produits reçus de tiers sans contrepartie équivalente pour le tiers ;
- > les produits financiers, qui sont les produits relatifs aux immobilisations financières, à la trésorerie, aux dettes financières et aux instruments financiers à terme.

I.1.2. Le classement des fonds de concours et des attributions de produits dans les catégories comptables

L'article 17 de la loi organique autorise des procédures budgétaires particulières qui consistent à affecter une recette à une dépense précise : les fonds de concours et les attributions de produits.

Ces procédures budgétaires ne remettent pas en cause le principe de classement comptable des produits par nature :

- > les produits visés par la procédure des fonds de concours sont des produits reçus de tiers pour concourir à des dépenses d'intérêt public ainsi que des produits de legs et de donations attribués à l'État. Si les produits relatifs aux dons et legs sont des produits d'intervention, ceux reçus de tiers pour concourir à des dépenses d'intérêt public correspondent, en revanche, soit à des produits de fonctionnement (produits des cessions de biens appartenant à l'État par exemple) soit à des produits d'intervention (produits relatifs aux programmes co-financés par exemple) ;
- > les produits visés par la procédure des attributions de produits sont réservés aux rémunérations pour services rendus. Il s'agit de produits de fonctionnement.

I.2. La détermination du critère de rattachement des produits à l'exercice

Pour déterminer le critère de rattachement des produits à l'exercice, la présente norme retient le principe général selon lequel un produit est comptabilisé lorsqu'il est acquis à l'État, sous réserve que le produit ou que le résultat de l'opération, dans le cas de contrats à long terme, puisse être mesuré de manière fiable.

La norme décline ce principe par catégorie de produits et distingue les critères de rattachement selon l'activité de l'État à savoir l'activité de fonctionnement, l'activité d'intervention et l'activité financière.

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

Pour déterminer les règles de comptabilisation et d'évaluation des produits de fonctionnement, des produits d'intervention et des produits financiers, la norme s'inspire des principes généraux du Plan comptable général.

Pour définir son périmètre d'application, la norme s'inspire d'une part, de la norme IAS 18 relative aux « produits des activités ordinaires » et de la norme IPSAS 9 traitant des produits issus d'« opérations avec contrepartie », et d'autre part, des travaux de l'IPSAS Board portant sur les produits issus d'« opérations sans contrepartie ».

La norme reprend ces deux approches et définit les produits de son champ d'application comme :

- > des produits provenant d'opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour les tiers (vente de biens ou prestation de services, cession ou utilisation par des tiers d'actifs incorporels, corporels ou financiers, etc.) ;
- > ou des produits issus d'opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers si ces opérations ne sont pas issues de l'exercice de la souveraineté de l'État (dons et legs, subventions reçues, etc.) ;

Ainsi, ces produits se distinguent des produits régaliens, qui sont issus de l'exercice de la souveraineté de l'État et qui proviennent de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur équivalente (impôts, amendes et autres pénalités).

NORME N°4 – LES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT, LES PRODUITS D'INTERVENTION ET LES PRODUITS FINANCIERS

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. Champ d'application de la norme

La présente norme s'applique aux produits de fonctionnement, aux produits d'intervention et aux produits financiers de l'État qui correspondent :

- > soit à des opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour les tiers (ventes de biens ou prestations de services, cessions ou utilisations par des tiers d'actifs incorporels, corporels ou financiers, etc.) ;
- > soit à des opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers si ces opérations ne sont pas issues de l'exercice de la souveraineté de l'État.

En revanche, la présente norme ne s'applique pas aux produits régaliens de l'État, c'est-à-dire aux produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'État et provenant de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur équivalente.

1.2. Catégories de produits

1.2.1. Les produits de fonctionnement

Les produits de fonctionnement correspondent à l'ensemble des produits issus de l'activité ordinaire de l'État. Ils se composent :

- > des produits liés aux ventes et aux prestations de services ;
- > des produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public ;
- > des produits des cessions d'éléments d'actifs ;
- > des autres produits de gestion ordinaire ;
- > de la production stockée et immobilisée.

1.2.2. Les produits d'intervention

Les produits d'intervention sont les versements reçus de tiers sans contrepartie équivalente pour le tiers. Ils se composent essentiellement des contributions reçues de tiers.

1.2.3. Les produits financiers

Les produits financiers sont les produits résultant des immobilisations financières, de la trésorerie, des dettes financières, des instruments financiers à terme et des garanties accordées par l'État. Sont exclus les gains de change concernant les opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie de l'État.

Les produits financiers se composent :

- > des produits des participations, des avances et des prêts de l'État ;
- > des produits des créances non immobilisées ;
- > des produits des équivalents de trésorerie correspondant aux plus-values obtenues lors de leur cession ;
- > des gains de change liés aux dettes financières, aux instruments financiers à terme et aux éléments constitutifs de la trésorerie ;
- > des autres produits financiers liés aux dettes financières, aux instruments financiers à terme, aux éléments constitutifs de la trésorerie et aux garanties accordées par l'État.

2. COMPTABILISATION

2.1. Les règles générales de comptabilisation

Les produits sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'État, sous réserve que les produits de l'exercice ou que le résultat de l'opération puissent être mesurés de manière fiable.

Dans le tableau des charges nettes, les produits sont présentés nets des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée.

2.2. Application par catégorie de produits

2.2.1. Les produits de fonctionnement

Pour les biens, le critère de rattachement du produit à l'exercice est la livraison de ces biens.

Pour les prestations de services, le critère de rattachement du produit à l'exercice est la réalisation de ces prestations de services.

Pour les contrats à long terme, lorsque le résultat de ces contrats peut être estimé de manière fiable, les produits associés doivent être comptabilisés en fonction du degré d'avancement de l'exécution du contrat à la date de clôture.

Pour les produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, dans le cas de la conclusion d'un contrat d'exploitation au terme d'un précédent contrat ou d'une mise en exploitation par l'Etat d'un équipement qu'il a lui-même construit et financé, les sommes perçues par l'Etat en vertu du contrat sont comptabilisées en produits au compte de résultat de manière linéaire sur la durée du contrat. La partie de ces revenus qui dépend de la

performance du contrat est enregistrée dans les résultats de la période au cours de laquelle la performance a été réalisée.

2.2.2. Les produits d'intervention

Pour les produits d'intervention, le critère de rattachement du produit à l'exercice est l'établissement de l'acte constatant le produit acquis au titre de l'exercice.

2.2.3. Les produits financiers

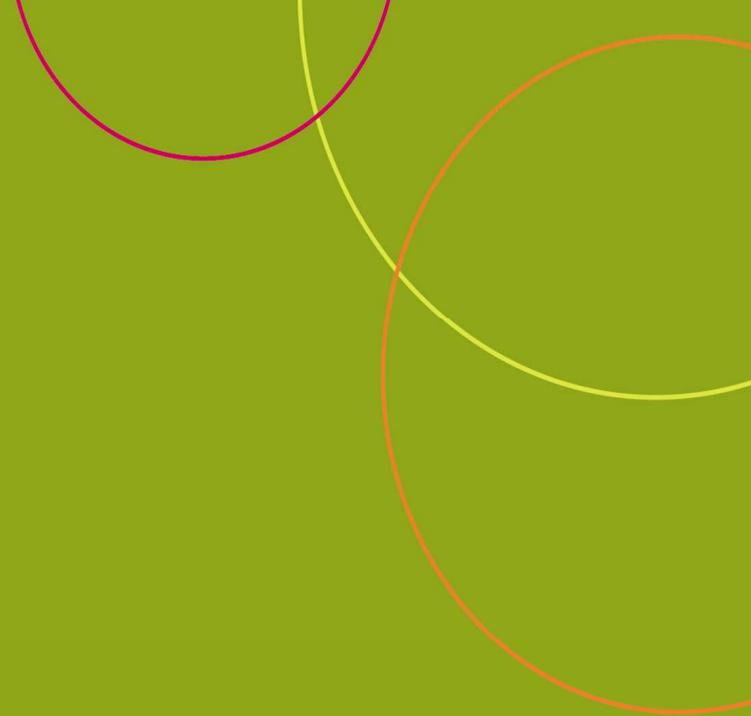
Pour les produits financiers constituant des rémunérations, le critère de rattachement des produits à l'exercice est l'acquisition par l'État, prorata temporis, de ces rémunérations.

Pour les produits financiers constituant des primes, est rattachée à l'exercice la quote-part de la prime calculée selon la méthode actuarielle.

Pour les produits financiers constituant des gains, le critère de rattachement est la constatation de ces gains, sauf en matière d'instruments financiers à terme de couverture pour lesquels le critère de rattachement est la constatation des charges enregistrées sur l'élément couvert à partir de la date d'échéance du contrat.

3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

La nature, le montant et les modalités de répartition dans le temps des produits comptabilisés en comptes de régularisation sont présentés en annexe.



NORME N°5
LES IMMOBILISATIONS
INCORPORELLES



EXPOSÉ DES MOTIFS	85
I. LES IMMOBILISATIONS SPÉCIFIQUES DE L'ETAT	85
1.1. La perception des produits régaliens n'est pas attribuable à des actifs incorporels devant être comptabilisés au bilan de l'État	85
1.2. Transactions où l'État exerce le pouvoir d'autoriser et de restreindre l'occupation ou l'exploitation de son domaine public.....	86
<i>1.2.1.1. Une transaction entre l'État et un tiers, qui se traduit dans la comptabilité du tiers par l'acquisition ou la location d'un actif incorporel, n'implique pas nécessairement la comptabilisation préalable d'une immobilisation incorporelle de l'État.</i>	<i>86</i>
<i>1.2.1.2. En revanche, il convient de savoir si, après la transaction, l'État doit comptabiliser une immobilisation incorporelle liée au droit mis en évidence.</i>	<i>86</i>
II. LES IMMOBILISATIONS NON SPÉCIFIQUES DE L'ETAT	87
III. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIERE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ETAT EN 2004	88
 DISPOSITIONS NORMATIVES.....	 90
1. DEFINITION ET CHAMP D'APPLICATION.....	90
1.1. Définition	90
1.2. Champ d'application	90
2. CRITERES DE COMPTABILISATION.....	91
2.1. Critère du contrôle	91
2.2. Critère de l'évaluation fiable.....	91
2.3. Application des critères de comptabilisation à des cas particuliers	92
2.4. Comptabilisation des dépenses ultérieures.....	93
3. ÉVALUATION.....	94
3.1. Évaluation initiale	94
3.1.1. Règles générales.....	94
3.1.2. Règle spécifique	94
3.2. Comptabilisation de la sortie des immobilisations incorporelles.....	94
3.3. Évaluation postérieure.....	94
4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	95
4.1. Tableaux des immobilisations incorporelles par catégories.....	95
4.2. Méthode d'évaluation des dépenses attribuables à des projets immobilisés	95
4.3. Informations relatives aux amortissement et aux dépréciations	95

NORME N° 5 – LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. LES IMMOBILISATIONS SPECIFIQUES DE L'ETAT

L'analyse de certaines opérations de l'État conduit à se demander si ce dernier n'est pas titulaire de droits spécifiques, de nature incorporelle, dont on pourrait envisager l'inscription au bilan.

En particulier, l'exercice de la souveraineté, en application des principes définis par la Constitution, permet la perception de différentes recettes par l'État. Il est donc nécessaire de s'interroger sur le point de savoir s'il existe un élément incorporel associé à ces recettes satisfaisant aux critères de comptabilisation d'un actif.

Cette question concerne les produits régaliens (produits fiscaux, amendes, etc.) ainsi que les recettes issues de la mise à disposition du domaine public de l'État (redevance pour occupation du domaine public, pour usage de fréquences, etc.).

I.1. La perception des produits régaliens n'est pas attribuable à des actifs incorporels devant être comptabilisés au bilan de l'État.

Les produits régaliens sont issus de l'exercice de la souveraineté de l'État et proviennent de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur équivalente.

Or il n'est pas possible de décomposer l'exercice de la souveraineté en unités distinctement identifiées pour lesquelles les potentiels économiques futurs pourraient faire l'objet d'une évaluation fiable.

Un produit régalien a généralement pour origine une opération réalisée par un tiers. Par exemple, les produits fiscaux dépendent de la réalisation par les contribuables d'opérations imposables telles que la perception d'un revenu ou l'achat d'un bien soumis à la TVA.

Par conséquent, l'évaluation des avantages économiques futurs devrait reposer sur une connaissance prospective d'événements, dont l'origine n'est pas contrôlée par l'État, et dont la survenance, ainsi que les caractéristiques, conditionnent la perception et le montant des différents produits régaliens.

Aucune méthode pratique ne permet de garantir raisonnablement la fiabilité et donc la pertinence d'une telle évaluation.

I.2. Transactions où l'État exerce le pouvoir d'autoriser et de restreindre l'occupation ou l'exploitation de son domaine public.

I.2.1.1. Une transaction entre l'État et un tiers, qui se traduit dans la comptabilité du tiers par l'acquisition ou la location d'un actif incorporel, n'implique pas nécessairement la comptabilisation préalable d'une immobilisation incorporelle de l'État.

L'exercice de la souveraineté n'est pas limité à la perception des produits régaliens. En effet, certaines ressources de l'État proviennent d'un exercice différent de la souveraineté codifié par le droit spécifique qui régit la mise à disposition de son domaine public. En application de ces règles, l'État autorise et restreint l'occupation ou l'exploitation de son domaine public par des tiers, parfois dans le cadre d'une délégation de service public.

Ces transactions peuvent avoir pour conséquences comptables, pour le tiers concerné, soit l'entrée d'un actif incorporel dans le bilan soit la constatation d'une charge pour redevance rémunérant l'usage d'un actif.

Il convient donc de se demander si le droit incorporel qui fait l'objet de la transaction ne devait pas figurer auparavant à l'actif de l'État. Dans ce cas, les transactions concernées seraient des cessions ou des locations d'une immobilisation incorporelle déjà comptabilisée au bilan de l'État.

Or la relation éventuelle de l'État au droit incorporel avant la transaction n'est pas identique à la relation du tiers à l'actif incorporel après la transaction. D'une part, l'État dispose d'un pouvoir général d'autorisation, utilisé dans un cas précis, mais qui peut par ailleurs s'appliquer à des éléments dont l'utilisation n'est pas envisagée aujourd'hui. D'autre part, le tiers entend exploiter le potentiel économique d'un actif identifié.

Il ne paraît donc pas possible de déterminer a priori et avec fiabilité tous les avantages économiques futurs, qui pourraient être attribués à l'État en vertu du pouvoir général d'autoriser et de restreindre l'occupation ou l'exploitation de son domaine public.

I.2.1.2. En revanche, il convient de savoir si, après la transaction, l'État doit comptabiliser une immobilisation incorporelle liée au droit mis en évidence.

En effet, chaque transaction effective révèle le potentiel économique attribuable à un pouvoir particulier d'autorisation relatif à un élément identifié du domaine public de l'État.

Si après la transaction, l'État n'est plus titulaire d'aucun droit ou n'est plus en mesure de profiter des avantages économiques futurs, le potentiel économique de l'exercice de ce pouvoir est définitivement épuisé.

Si après la transaction, l'État garde le contrôle d'avantages économiques futurs liés à ce pouvoir, il convient de vérifier que l'actif ainsi identifié respecte les critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. Si ces conditions sont vérifiées, l'immobilisation incorporelle est comptabilisée selon une méthode analogue à celle qui est applicable aux immobilisations acquises à titre gratuit. Elle est évaluée par l'actualisation des flux de trésorerie futurs.

En règle générale, pour savoir s'il subsiste des avantages économiques futurs pour l'État après la transaction, susceptibles de constituer une immobilisation incorporelle, il faut déterminer si la transaction est assimilable, en substance, à une cession définitive et exclusive, à une cession temporaire ou partielle, ou à une location du droit précédemment identifié. Seuls les deux derniers cas peuvent donner lieu à la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle.

II. LES IMMOBILISATIONS NON SPÉCIFIQUES DE L'ÉTAT

En comptabilité d'entreprise, l'actif est en général défini comme un bien dont l'exploitation est susceptible d'engendrer des flux futurs de trésorerie. La caractéristique première des actifs de l'État ne relève pas principalement de cette logique.

Il convient de les définir également par référence à leur potentiel de services attendus ou, selon la terminologie du référentiel IPSAS, comme « des actifs non générateurs de trésorerie ayant un potentiel de service ».

Sous réserve de cette spécificité, les critères de définition et de comptabilisation des immobilisations incorporelles non spécifiques de l'État prévus par la présente norme sont similaires à ceux applicables aux entreprises.

Ainsi, pour adapter le fonctionnement de ses services aux évolutions techniques et pour améliorer leur efficacité, l'État, comme les entreprises, est amené à acquérir ou à produire des éléments de nature incorporelle. Ces derniers prennent souvent la forme d'outils liés aux nouvelles technologies de l'information et de la communication (logiciels, sites Internet).

L'objectif de la comptabilisation des immobilisations incorporelles est double :

- > donner une image du patrimoine de l'État correspondant au niveau de ses investissements dans ces domaines. Par exemple, il paraît nécessaire de rendre compte de la réalisation des grands chantiers informatiques des différents ministères ;
- > permettre la répartition des charges sur la durée d'utilisation par un système d'amortissement.

Le suivi des immobilisations incorporelles acquises ne semble pas poser de problèmes car elles sont la conséquence d'une opération identifiée : l'acquisition. Les informations nécessaires à leur comptabilisation sont directement disponibles sur la facture émise par le vendeur.

Il en va différemment des immobilisations incorporelles générées en interne. Ces dernières constituent le résultat d'un mécanisme comptable consistant à transférer des dépenses initialement comptabilisées en charges à l'actif du bilan. Il est donc impératif de mettre en place un suivi de ces dépenses avant d'envisager leur immobilisation.

Pour suivre les éléments significatifs, la notion de projet, qui traduit la nécessité d'une individualisation formelle et préalable des travaux susceptibles d'aboutir à la création d'une immobilisation incorporelle, a été introduite dans les dispositions normatives.

La norme retient le principe de la décomposition de chaque projet en une phase de recherche préalable et une phase de développement. La distinction entre les deux phases repose sur le fait

que, lors de la phase de recherche préalable, les incertitudes sont telles qu'elles rendent impossible la création d'une immobilisation incorporelle. Seules les dépenses relatives à la réalisation de la phase de développement d'un projet peuvent donc être immobilisées.

La norme définit des critères généraux de comptabilisation applicables à la phase de développement d'un projet. L'utilisation de critères généraux paraît plus appropriée que le recours à des critères spécifiques pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles. La précision requise pour formuler des critères spécifiques pourrait les rendre inadaptés aux évolutions techniques possibles.

La fixation d'un seuil d'immobilisation doit permettre de ne sélectionner que les projets les plus importants.

III. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004

En application de l'article 30 de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme a été établie conformément aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'Etat.

La norme a ainsi été fondée sur les règlements du Comité de la réglementation comptable et s'inscrivait dans le cadre du Plan comptable général.

Ainsi, la notion de contrôle retenue dans la présente norme est celle recommandée par le Conseil national de la comptabilité sur la définition des actifs. Elle est conforme également aux principes énoncés dans les référentiels internationaux.

L'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle de l'Etat est conforme aux règles du Plan comptable général. Les dispositions du règlement 2002-10 du 12 décembre 2002 du Comité de la réglementation comptable relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs sont reprises pour les évaluations postérieures.

Lorsque les spécificités de l'action de l'Etat l'ont requis ou lorsqu'ils convergeaient avec les principes du PCG, les principes et les règles contenus dans les normes comptables internationales du secteur public établies par l'IPSAS Board ont été retenus dans les cas décrits ci-après.

La notion de projet et les conditions de comptabilisation associées, introduites dans la norme, est une adaptation des critères définis par la norme comptable internationale IAS 38 pour « les immobilisations incorporelles résultant d'une phase de développement d'un projet interne » (le terme de développement ayant dans l'IAS 38 une définition plus large que celle communément retenue). La notion de projet proposée paraît cohérente avec les règles du plan comptable général applicables aux logiciels générés en interne, aux frais de recherche et de développement.

Concernant les difficultés pouvant exister pour comptabiliser un actif comportant à la fois un élément incorporel et un élément corporel, les normes comptables internationales IPSAS 31 et

IAS 38 indiquent qu'une entité doit faire preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments est le plus important. Cette méthode permet notamment de traiter :

- > le cas où une immobilisation incorporelle est enregistrée sur un support physique (disque compact, etc.) : dans ce cas, l'élément incorporel de l'actif est plus important que l'élément corporel (en effet, si la valeur du support vierge est négligeable comparée à celle acquise grâce au contenu, le bien constitué du support et de son contenu est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle) ;
- > le cas où une immobilisation incorporelle fait partie intégrante d'une immobilisation corporelle (système d'exploitation d'un ordinateur, logiciel intégré à la commande numérique d'une machine-outil, etc.) : dans ce cas, l'élément corporel de l'actif est plus important que l'élément incorporel (en effet, l'élément incorporel fait partie d'un ensemble ne pouvant fonctionner sans l'élément corporel).

Ces analyses sont applicables pour la présente norme.

NORME N°5 – LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

1.1. Définition

Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable non monétaire et sans substance physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'Etat, cette valeur économique positive étant représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- > si elle est séparable des activités de l'entité, c'est-à-dire susceptible d'être vendue, transférée, louée ou échangée de manière isolée ou avec un contrat, un autre actif ou passif ; ou
- > si elle résulte d'un droit légal ou contractuel même si ce droit n'est pas transférable ou séparable de l'entité ou des autres droits et obligations.

1.2. Champ d'application

La norme s'applique :

- > aux actifs incorporels représentatifs des avantages économiques futurs attribués à l'État par l'exercice du pouvoir particulier qui autorise l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public. Ces actifs doivent avoir été mis en évidence par une transaction avec un tiers ;
- > aux éléments incorporels représentatifs des dépenses ayant concouru à une amélioration identifiable et durable des capacités des services de l'État à assurer leurs missions. Ces immobilisations incorporelles peuvent être acquises ou générées en interne par la réalisation d'un projet. Elles comprennent les brevets et droits similaires, les logiciels et les sites Internet qui ne sont pas purement informatifs.

Certaines immobilisations peuvent comporter à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels. Pour apprécier si une immobilisation doit être comptabilisée selon la présente norme ou selon la norme n° 6 Les immobilisations corporelles, il doit être fait preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments, incorporel ou corporel, est le plus important.

En revanche, la norme ne s'applique pas :

- > aux éléments incorporels liés à l'exercice de la souveraineté :
 - quand celui-ci génère des produits sans contrepartie directe équivalente (les produits régaliens) ;
 - quand celui-ci crée un pouvoir général d'autoriser et de restreindre l'occupation ou l'exploitation du domaine public de l'État ou de tout autre élément dont l'accès est contrôlé par l'État.
- > aux dépenses qui sont incorporées à la valeur d'entrée d'une immobilisation corporelle.

Si une immobilisation comporte à la fois un élément incorporel et un élément corporel, aucune immobilisation incorporelle n'est comptabilisée si l'élément corporel ne peut fonctionner sans l'élément incorporel. La totalité du bien constitue alors une immobilisation corporelle.

2. CRITERES DE COMPTABILISATION

Une immobilisation incorporelle est comptabilisée lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- > elle est contrôlée par l'Etat ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

L'Etat applique ces critères de comptabilisation aux coûts au moment où ceux-ci sont encourus, hors cas particuliers listés au paragraphe 2.3.

2.1. Critère du contrôle

Le contrôle qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété, droit d'usage...) se caractérise par :

- > la maîtrise des conditions d'utilisation du bien ;
- > la maîtrise du potentiel de services et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Le fait que l'Etat supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

En conséquence, la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle intervient à la date du transfert du contrôle qui correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention du bien.

2.2. Critère de l'évaluation fiable

La comptabilisation d'une immobilisation incorporelle s'effectue sous réserve que son coût ou sa valeur puisse être évaluée avec une fiabilité suffisante.

2.3. Application des critères de comptabilisation à des cas particuliers

- > **Cas des immobilisations incorporelles représentatives des avantages économiques futurs attribués à l'État par l'exercice du pouvoir particulier qui autorise l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public**

La comptabilisation des immobilisations incorporelles consécutives à des autorisations d'occupation ou d'exploitation d'un élément identifié du domaine public de l'État s'effectue dès la conclusion de la transaction qui met en évidence les avantages économiques futurs attribués à l'État. La contrepartie de la création de ces immobilisations incorporelles est comptabilisée en situation nette.

- > **Cas des immobilisations incorporelles générées en interne**

Les immobilisations incorporelles générées en interne sont des éléments incorporels créés et identifiés par la réalisation d'un projet planifié, dont on peut montrer qu'ils satisfont aux critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles. Des immobilisations incorporelles générées en interne peuvent être mises en évidence par des activités telles que l'élaboration du procédé de fabrication d'un nouveau matériel ou la réalisation d'un nouveau logiciel.

Les différentes phases d'un projet

- > Dans le cas général, un projet se compose des phases suivantes :
 - une phase de recherche préalable qui comprend généralement l'acquisition de nouvelles connaissances, l'analyse des besoins, la définition des objectifs finaux, l'évaluation des différentes possibilités techniques, le choix de la solution et la détermination des moyens à mobiliser ;
 - une phase de développement qui consiste généralement en l'utilisation des résultats de la phase de recherche préalable et d'autres moyens pour produire la solution choisie.

L'achèvement de la phase de développement d'un projet correspond à la production des derniers résultats prévus et précède la mise en service de l'immobilisation incorporelle.

Certains projets relèvent exclusivement d'une activité de recherche (acquisition de nouvelles connaissances, conception et évaluation de différentes solutions techniques, etc.).

Si un projet commence directement au stade de la phase de développement, cette disposition doit être explicite et préalable au commencement de la réalisation.

Conditions spécifiques de comptabilisation

Si un projet relève exclusivement d'une activité de recherche, les dépenses encourues pour sa réalisation sont comptabilisées en charges.

Dans le cas général, les dépenses encourues au cours de la phase de recherche préalable d'un projet doivent être comptabilisées en charges car, à ce stade, il n'est pas encore possible de démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle.

Si on ne peut pas distinguer les deux phases précitées, toutes les dépenses encourues au cours de la réalisation d'un projet sont comptabilisées en charges.

Par contre, une immobilisation incorporelle générée en interne, résultant de la phase de développement d'un projet, doit être comptabilisée s'il est possible de démontrer que les conditions suivantes sont remplies simultanément :

- le projet a de sérieuses chances de réussite technique car on peut raisonnablement estimer que les objectifs fixés sont réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes ;
- l'État a l'intention d'achever le projet et d'utiliser ses résultats ;
- l'État peut montrer de quelle façon la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices ;
- l'État a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;
- l'État dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour mener à son terme le projet ;
- l'État a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement.

Outre les conditions précédentes, les dépenses encourues au cours de la phase de développement d'un projet ne sont immobilisées que si leur valeur totale est supérieure à un seuil fixé pour cette catégorie d'immobilisation.

Tant qu'un projet n'est pas achevé, les dépenses encourues lors de la phase de développement sont comptabilisées en immobilisation incorporelle en cours.

Lorsqu'un projet est achevé, la totalité des dépenses encourues depuis le commencement de la phase de développement est transférée en immobilisation incorporelle. Pour ce projet, plus aucune dépense ne doit alors figurer en immobilisation incorporelle en cours.

Si, au cours de sa phase de développement, un projet s'avère irréalisable toutes les dépenses immobilisées doivent être comptabilisées en charges.

2.4. Comptabilisation des dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle déjà enregistrée sont comptabilisées en charges sauf si elles concourent à l'amélioration des performances de l'actif au-dessus de leur niveau d'origine.

3. ÉVALUATION

3.1. Évaluation initiale

3.1.1. Règles générales

Les immobilisations incorporelles sont évaluées :

- > à leur coût d'acquisition (pour celles qui sont acquises à titre onéreux) ;
- > à leur coût de production (pour celles qui sont générées en interne par les services de l'État) ;
- > à leur valeur de marché (pour celles qui sont acquises à titre gratuit).

3.1.2. Règle spécifique

Les immobilisations incorporelles, qui représentent les avantages économiques futurs attribués à l'État par l'exercice du pouvoir particulier d'autoriser l'occupation ou l'exploitation d'un élément identifié de son domaine public, sont mises en évidence par des transactions effectives avec des tiers.

Dès la survenance de la transaction, il convient d'évaluer le droit incorporel de façon fiable par l'actualisation des flux de trésorerie futurs attendus par l'État.

La décision ou l'acte matérialisant la transaction doit donner tous les éléments nécessaires à cette évaluation. En leur absence ou si leur détermination dépend de la réalisation d'évènements incertains, aucune comptabilisation ne doit être effectuée.

3.2. Comptabilisation de la sortie des immobilisations incorporelles

Les profits ou les pertes, provenant de la sortie d'une immobilisation incorporelle, doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultats.

3.3. Évaluation postérieure

Une immobilisation incorporelle est comptabilisée à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des pertes de valeur pour dépréciation.

À l'entrée d'une immobilisation incorporelle à l'actif, il faut déterminer si elle est amortissable. Une immobilisation incorporelle est amortissable lorsque son utilisation est déterminable, c'est-à-dire quand son usage attendu est limité dans le temps.

A la date d'entrée d'une immobilisation incorporelle amortissable, son plan d'amortissement est défini afin de traduire le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de services attendus.

À chaque clôture des comptes, il est nécessaire d'apprécier s'il existe un indice quelconque montrant qu'une immobilisation incorporelle a pu perdre notablement de sa valeur. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation est effectué.

Les variations de valeur sont comptabilisées de la manière suivante :

> **amortissement :**

À la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement défini à la date d'entrée.

L'amortissement d'un actif commence à la date de début de consommation des avantages économiques ou du potentiel de services qui lui sont attachés. Cette date correspond généralement à la date de mise en service.

La dotation aux amortissements doit être comptabilisée en charges.

> **dépréciation :**

Une perte de valeur éventuellement observée à la date de clôture de l'exercice est comptabilisée sous la forme d'une dépréciation dont la dotation est portée en charges.

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1. Tableaux des immobilisations incorporelles par catégories

Des tableaux faisant apparaître par catégorie d'immobilisation les éléments expliquant les variations des valeurs brutes et des valeurs nettes : les acquisitions, les cessions, les réévaluations, les pertes de valeur, les amortissements et assimilés,... doivent figurer en annexe.

4.2. Méthode d'évaluation des dépenses attribuables à des projets immobilisés

L'annexe doit présenter les méthodes utilisées pour évaluer les dépenses relatives aux phases de développement des projets dont la réalisation donne lieu à la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle.

4.3. Informations relatives aux amortissements et aux dépréciations

L'annexe doit comporter les informations suivantes, dès lors qu'elles sont significatives.

Amortissements

Pour chaque catégorie d'immobilisations, une information est fournie sur :

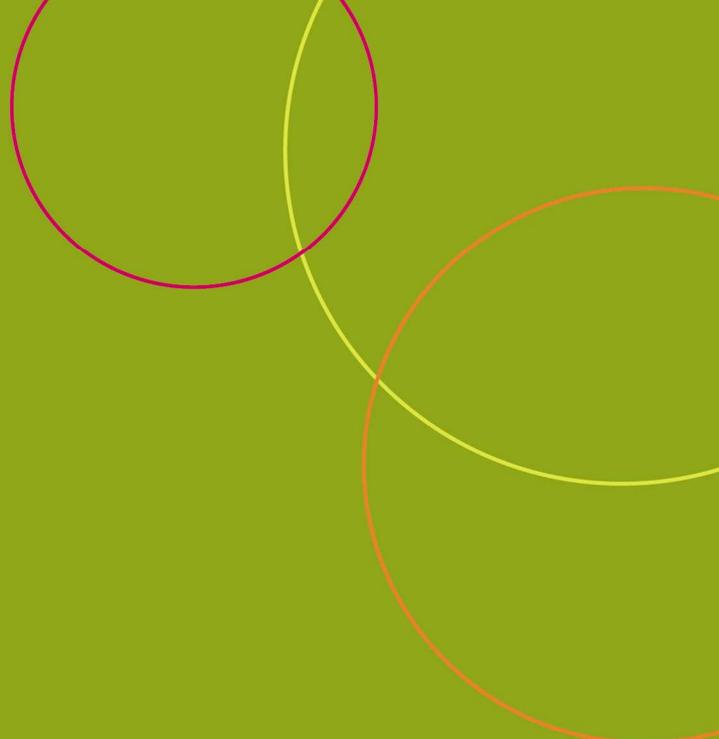
- > les durées d'amortissement ou les taux d'amortissement utilisés ;
- > les modes d'amortissement utilisés ;
- > la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs.

Dépréciations

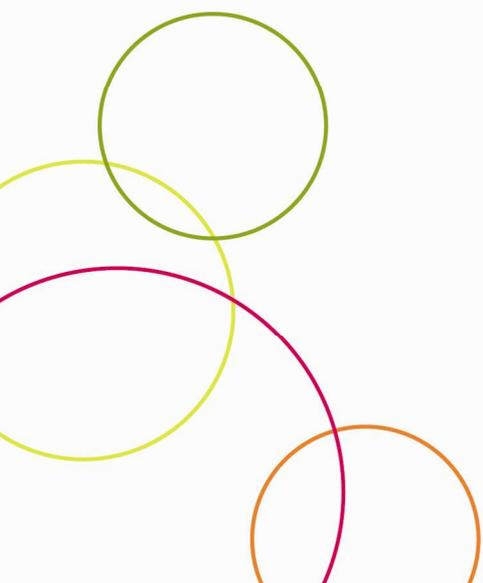
Pour les dépréciations comptabilisées ou reprises au cours de l'exercice pour des montants individuellement significatifs, une information est fournie sur :

- > le montant de la dépréciation comptabilisée ou reprise ;
- > la valeur actuelle retenue, valeur vénale ou valeur d'usage :
 - si la valeur vénale est retenue, la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon) ;
 - si la valeur d'usage est retenue, les modalités de détermination de celle-ci.
- > les évènements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la dépréciation.

Une situation synthétique permet de suivre, par catégorie d'actifs, la valeur brute comptable, le cumul des amortissements, le cumul des dépréciations à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.



NORME N°6
LES IMMOBILISATIONS
CORPORELLES



EXPOSÉ DES MOTIFS	100
I. PÉRIMÈTRE ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION D'UN ACTIF	100
I.1. La définition de l'actif dans la sphère publique.....	100
I.2. Les critères de comptabilisation.....	100
I.3. Les cas particuliers	100
I.3.1. Les biens en location-financement.....	100
I.3.2. Les biens mis à disposition	101
I.3.3. Les biens objets d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public.....	101
I.4. La décomposition des actifs en composants	102
I.5. Les catégories d'immobilisations corporelles.....	103
II. ÉVALUATION.....	103
II.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	103
II.2. Évaluation à la date de clôture	104
II.2.1. Biens ayant une durée d'utilisation déterminable	104
II.2.2. Biens pour lesquels la durée de vie n'est pas déterminable	104
III. ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006.....	104
IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004	105

DISPOSITIONS NORMATIVES.....	107
1. PÉRIMÈTRE ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION	107
1.1. Définition.....	107
1.2. Critères de comptabilisation	107
1.2.1. Critère du contrôle	107
1.2.2. Critère de l'évaluation fiable.....	107
1.3. Application des critères de comptabilisation à des cas particuliers	108
1.3.1. Les biens en location-financement.....	108
1.3.2. Les biens cofinancés	108
1.3.3. Les biens mis à la disposition de l'État ou remis à des établissements publics.....	108
1.3.3.1. Les biens mis à la disposition de l'Etat	108
1.3.3.2. Les biens remis à des établissements publics	109
1.3.4. Les biens objets d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public.....	109
1.3.5. Les travaux dont l'Etat est maître d'ouvrage	110
1.4. Les catégories d'immobilisations corporelles.....	110
1.4.1. Les terrains.....	110
1.4.2. Le parc immobilier non spécifique.....	110
1.4.3. Le parc immobilier spécifique.....	110
1.4.4. Les ouvrages d'infrastructures	111
1.4.5. Les équipements militaires.....	111
1.4.6. Les autres immobilisations corporelles.....	111
1.5. Distinction entre immobilisations corporelles, charges et stocks.....	111
1.5.1. Distinction entre immobilisations corporelles et charges	111
1.5.2. Distinction entre immobilisations corporelles et stocks	112
2. ÉVALUATION.....	112
2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	112
2.1.1. Immobilisations acquises à titre onéreux.....	113
2.1.2. Immobilisations produites par les services de l'État	113
2.1.3. Immobilisations acquises à titre gratuit.....	113

2.1.4.	Immobilisations acquises par voie d'échange	113
2.1.5.	Cas particuliers	114
2.1.6.	Éléments particuliers à prendre en compte	114
2.2.	Dépenses ultérieures	115
2.2.1.	Principe général	115
2.2.2.	Application de ce principe	115
2.2.2.1.	<i>Dépenses ultérieures considérées comme immobilisations</i>	<i>115</i>
2.2.2.2.	<i>Dépenses ultérieures considérées comme charges</i>	<i>116</i>
2.3.	Évaluation à la date de clôture	116
2.3.1.	Biens ayant une durée d'utilisation déterminable	117
2.3.1.1.	<i>Amortissement</i>	<i>117</i>
2.3.1.2.	<i>Dépréciation</i>	<i>117</i>
2.3.2.	Biens ayant une durée de vie non déterminable	118
2.3.2.1.	<i>Biens pour lesquels il existe une valeur de marché directement observable : évaluation en valeur de marché</i>	<i>118</i>
2.3.2.2.	<i>Biens pour lesquels il n'existe pas de valeur de marché directement observable : au coût de remplacement déprécié</i>	<i>119</i>
2.3.2.3.	<i>Cas particulier des œuvres d'arts</i>	<i>120</i>
2.3.3.	Cas particulier des biens objets d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public	120
3.	COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN	120
3.1.	Sortie du bilan	120
3.1.1.	Cessions génératrices de trésorerie	120
3.1.2.	Cessions non génératrices de trésorerie	121
3.2.	Maintien au bilan d'actifs détenus bien que non utilisés	121
3.3.	Transaction de cession-bail	121
3.3.1.	La transaction débouche sur un contrat de location-financement	121
3.3.2.	La transaction débouche sur un contrat de location simple	122
4.	INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	122
4.1.	Informations générales	122
4.2.	Informations relatives à des opérations particulières de l'État	122
4.2.1.	Contrats de location-financement	123
4.2.2.	Equipements objets d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public	123
4.2.2.1.	<i>Modalités de présentation de l'information en annexe</i>	<i>123</i>
4.2.2.2.	<i>Présentation des comptes</i>	<i>123</i>
4.2.2.3.	<i>Information sur les méthodes comptables</i>	<i>123</i>
4.2.2.4.	<i>Information sur les données comptables</i>	<i>123</i>
4.2.3.	Autres informations	124
4.3.	Tableaux des immobilisations corporelles par catégories	124
5.	DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE	
	AU 1^{ER} JANVIER 2006	125
5.1.	Cas général	125
5.2.	Règles d'évaluation particulières pour certains biens de l'État	125
5.2.1.	Biens pour lesquels il existe une valeur de marché directement observable	125
5.2.2.	Biens pour lesquels il n'existe pas de valeur de marché directement observable	125
5.2.3.	Cas particulier des œuvres d'art	126
ILLUSTRATIONS	127	
LOCATION-FINANCEMENT ET DISPOSITIFS JURIDIQUES IMMOBILIERS	127	

NORME N°6 – LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. PÉRIMÈTRE ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION D'UN ACTIF

Les critères de définition et de comptabilisation des immobilisations corporelles prévus par la présente norme sont similaires à ceux applicables aux entreprises, sous réserve des spécificités indiquées ci-après.

I.1. La définition de l'actif dans la sphère publique

En comptabilité d'entreprise, l'actif est en général défini comme un bien dont l'exploitation est susceptible d'engendrer des flux futurs de trésorerie. La caractéristique première des actifs de l'État ne relevant pas principalement de cette logique, il convient de les définir également par référence à leur potentiel de service attendu ou, selon la terminologie du référentiel IPSAS, comme des « actifs non générateurs de trésorerie ayant un potentiel de service ».

I.2. Les critères de comptabilisation

La présente norme retient les deux conditions cumulatives suivantes pour la comptabilisation d'une immobilisation corporelle :

- > elle est contrôlée par l'Etat ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Pour l'Etat, le critère de contrôle revêt une importance particulière. En effet, de nombreux biens dont il est propriétaire sont mis à disposition d'autres organismes qui maîtrisent leurs conditions d'utilisation et bénéficient de leurs avantages économiques ou de leur potentiel de services. L'application de ce critère de comptabilisation a nécessité de prévoir dans la norme des dispositions relatives à des cas particuliers.

Le critère de l'évaluation fiable est appliqué sans préjudice des méthodes d'évaluation prévues par la norme pour certaines immobilisations spécifiques de l'Etat, en l'absence d'information sur les coûts et/ou en l'absence de valeur de marché observable.

I.3. Les cas particuliers

I.3.1. Les biens en location-financement

La norme retient une solution qui se fonde sur l'effet des contrats de location financement qui transfèrent au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages liés à la propriété de l'actif loué. Le transfert de propriété peut intervenir, ou non, in fine.

En effet, le contrat est comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location.

Ce choix repose sur l'appréciation de la réalité économique et de la substance du contrat de location-financement où le preneur acquiert les avantages économiques de l'utilisation de l'actif loué pour la majeure partie de sa durée de vie économique et s'oblige, en échange, à payer pour ce droit un montant approximativement égal à la juste valeur de l'actif augmentée de la charge financière correspondante.

Le système européen des comptes nationaux (SEC95) retient également une approche en terme de contrôle des biens. « Le SEC rend compte de la réalité économique du crédit-bail en considérant, pour son enregistrement, que le bailleur octroie un prêt au preneur qui permet à celui-ci d'acheter un bien durable et d'en devenir propriétaire de facto. Le SEC considère donc que le bien durable est propriété du preneur dès le début de la période de location » (SEC95, annexe II p285).

I.3.2. Les biens mis à disposition

Il peut s'agir de biens mis à disposition de l'Etat ou de biens mis à disposition d'établissements publics par l'Etat.

S'agissant de ce deuxième cas, la réglementation financière et comptable applicable aux établissements publics nationaux conduit à faire figurer au bilan de ces établissements l'ensemble des biens qu'ils gèrent et qu'ils contrôlent et pas seulement les biens dont ils sont propriétaires. La logique adoptée a été de considérer que le bilan n'a pas pour seul objet de fixer les droits des tiers à l'égard de l'organisme public mais de donner aux autorités de gestion, de contrôle et de tutelle des indications précises sur la consistance et sur la valeur de l'ensemble des biens mis à disposition de l'établissement, à titre permanent et sous quelque forme que ce soit, en vue de lui permettre de remplir sa mission.

C'est pourquoi, les biens appartenant à l'État et mis à la disposition des établissements publics sans transfert de propriété sont enregistrés au bilan de ces établissements. Ces moyens, mis à leur disposition sous la forme d'affectations ou de dotations, sont considérés comme des apports en capital ou des participations à maintenir durablement à leur bilan.

I.3.3. Les biens objets d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public

Les pouvoirs publics ont la possibilité de faire participer le secteur privé à la construction, au développement, au financement, à l'exploitation et à l'entretien d'équipements permettant à l'Etat de fournir un service public. Les contrats qui régissent ces opérations peuvent être qualifiés de contrats concourant à la réalisation d'un service public conclu par une entité publique avec un opérateur tiers. Il s'agit essentiellement de contrats de concession et de contrats de partenariat public-privé.

S'agissant des biens objets de ces contrats, la norme indique que ceux-ci sont inscrits dans les comptes de l'Etat dès lors qu'ils répondent aux conditions de comptabilisation. Par ailleurs, compte tenu de la complexité de ces contrats, des indicateurs permettant d'apprécier l'existence de ce contrôle ont été définis. Il est à noter que le système européen des comptes nationaux (SEC 95) a retenu à ce stade une approche par les risques s'agissant de la comptabilisation des équipements objets de contrats de partenariat public-privé.

Concernant la comptabilisation des biens, les dispositions normatives précisent que l'absence d'information dans les clauses du contrat ou l'insuffisance de l'information produite par l'opérateur tiers peuvent empêcher de déterminer de manière fiable le coût d'un équipement contrôlé et donc constituer un obstacle à la comptabilisation par l'Etat. Dans ce cas, la comptabilisation est reportée jusqu'à ce que cette condition puisse être respectée.

La présente norme traite également de la comptabilisation de la contrepartie comptable de l'inscription d'un équipement objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public dans les comptes de l'Etat. La nature de cette contrepartie comptable diffère selon que des sommes sont à payer, ou non, par l'entité publique.

En effet, lorsque les contrats mettent à la charge de l'Etat des sommes à payer au titre du financement des équipements, la contrepartie comptable de l'inscription de l'actif est une dette. Ces sommes prennent notamment la forme de redevances, concours financiers ou subventions, en principe versées selon un échéancier prévu au contrat et ont donc, plus spécifiquement, une nature de dette financière pour l'Etat. L'Etat doit comptabiliser les sommes payées au titre du financement des équipements en les allouant à la diminution de la dette financière comptabilisée initialement et aux charges financières y afférentes.

Dans d'autres cas, il n'y a pas de sommes à payer par l'entité publique (l'opérateur se rémunère intégralement auprès des usagers) ou la dette financière comptabilisée est inférieure au coût de l'équipement inscrit à l'actif (l'opérateur est rémunéré au titre du financement de l'équipement simultanément par des sommes versées par l'entité publique et par les usagers). La contrepartie de la valeur de l'actif ou la différence entre la dette et la valeur de l'actif est alors comptabilisée directement en situation nette. Dans les cas où un amortissement ou une dépréciation de l'équipement engendre une charge en compte de résultat, le montant initialement comptabilisé en situation nette fait l'objet d'une reprise au compte de résultat. Cette reprise est égale à la charge et est ajustée le cas échéant du rapport entre le montant initialement porté en situation nette et le coût initial de l'équipement.

Les dispositions normatives sur les biens objets d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public mentionnées dans la norme concernent les modalités de première comptabilisation. Elles ne s'appliquent pas lorsque le bien est déjà comptabilisé à l'actif de l'Etat (renouvellements de contrats ou biens détenus par l'Etat et remis en concession) : dans ce cas, les dispositions normatives générales s'appliquent.

I.4. La décomposition des actifs en composants

La décomposition d'un actif sous forme de composants selon qu'ils présentent des caractéristiques différentes de l'actif principal suppose une analyse complexe et délicate à mettre en œuvre. Pour l'Etat, les modalités d'application d'un enregistrement distinct d'éléments d'actifs appellent des études ultérieures à la fois sur son degré d'application et sur les systèmes d'information à mettre en œuvre. De même, dans le cas de grosses réparations ou de programmes de révision et d'entretien, des provisions pour charges ne sont pas constituées conformément à l'évolution de la réglementation, en particulier des normes internationales.

I.5. Les catégories d'immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles de l'État sont de nature variée et présentent des caractéristiques différentes au regard des règles comptables.

Les règles comptables applicables se distinguent ainsi selon que l'actif a une durée d'utilisation déterminable ou une durée de vie non déterminable.

Parmi les actifs à durée de vie non déterminable, on distingue ceux qui ont un caractère « spécifique » de ceux qui ont un caractère « non spécifique ». Il n'existe pas, généralement, de valeur de marché observable pour les biens spécifiques de l'État.

S'agissant du parc immobilier de l'État, celui-ci est caractérisé par une grande hétérogénéité tenant à l'ancienneté de sa constitution et de son intégration au domaine de l'État, à la variété de ses utilisations ainsi qu'à la possibilité d'affecter un même bien à des usages multiples. La possibilité de céder les biens à des tiers pour une utilisation courante (bureaux, logements, etc.) moyennant des aménagements limités caractérise le parc immobilier non spécifique. La cessibilité de ces biens s'entend sur le plan technique ou économique. Les exemples suivants illustrent la notion de parc immobilier non spécifique :

- > locaux banalisés : immeubles à usage de bureaux, immeubles à usage d'habitation, entrepôts, garages, etc. ;
- > locaux adaptables : immeubles « à caractère historique » abritant des services de l'État ou susceptibles d'en abriter¹, commissariats, locaux techniques, etc.

Les immeubles spécifiques sont ceux dont l'utilisation ne peut pas être banalisée (certains monuments historiques, certains sites).

II. ÉVALUATION

II.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Lors de la comptabilisation initiale, les règles générales applicables aux entreprises sont transposables à l'évaluation des actifs corporels de l'Etat. La comptabilisation initiale correspond à l'entrée d'un actif dans le bilan de l'Etat, lorsque celle-ci s'effectue postérieurement à l'établissement du premier bilan d'ouverture au 1er janvier 2006. Les dispositions relatives à la comptabilisation initiale s'appliquent également aux actifs sur lesquels l'Etat reprend le contrôle.

¹ Exemples : immeubles appartenant à l'État autour des jardins du Palais Royal, immeuble de la Cour des comptes, Palais de Justice de Paris...

II.2. Évaluation à la date de clôture

II.2.1. Biens ayant une durée d'utilisation déterminable

Un bien ayant une durée d'utilisation déterminable est amorti par la répartition systématique de son montant amortissable en fonction de son utilisation. L'utilisation de l'actif doit être déterminable, c'est-à-dire qu'elle se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de l'actif selon un usage limité dans le temps. Il est alors possible de déterminer un montant amortissable par différence entre sa valeur initiale et sa valeur résiduelle estimée de façon fiable. La durée d'utilisation et le mode d'amortissement sont définis en fonction de la nature des actifs.

Par ailleurs, des tests de dépréciation sont pratiqués en cas d'indice de perte de valeur.

II.2.2. Biens pour lesquels la durée de vie n'est pas déterminable

Un bien ayant une durée de vie indéterminable est évalué selon des règles différentes selon :

- > qu'il existe une valeur de marché observable : parc immobilier non spécifique ; ou
- > qu'il n'existe pas de valeur de marché observable : infrastructures routières et prisons.

Les biens ayant une valeur de marché observable sont évalués à cette valeur de marché et les biens n'ayant pas de valeur de marché observable sont évalués selon d'autres méthodes.

La valeur de marché du bien qu'il occupe est utile pour le gestionnaire comme outil de connaissance, d'arbitrage et de dialogue de gestion.

Les œuvres d'art constituent un cas particulier et sont évaluées à la date de clôture pour le même montant que lors de leur comptabilisation initiale.

III. ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006

Afin de réaliser le bilan d'ouverture, plusieurs dispositions transitoires avaient été définies.

En effet, il était nécessaire de procéder à une évaluation des immobilisations corporelles à la date d'établissement des premiers comptes établis selon les nouvelles normes. Lors de l'établissement du bilan d'ouverture, le principe général d'évaluation au coût d'acquisition ou de production était donc applicable conformément aux dispositions du Plan comptable général (PCG). Cependant, contrairement à l'entreprise dont le démarrage de l'activité est connu précisément, une des spécificités de l'État tient à la pérennité de son action qui se traduit par la méconnaissance ou l'absence de signification, compte tenu de son ancienneté, du coût historique, qui est soit un coût d'acquisition soit un coût de production. Pour pallier l'inconvénient d'un coût historique indéterminable, il convenait de recourir à des méthodes adaptées.

Les biens pour lesquels le coût historique était indéterminable peuvent se ranger en deux catégories : ceux pour lesquels une valeur de marché était observable (par exemple des locaux à usage de bureaux) et ceux pour lesquels cette valeur n'était pas observable (par exemple des

infrastructures routières), même si son existence théorique ne peut être exclue. Si la valeur de marché était observable, elle a été retenue comme valeur d'entrée, dans le cas contraire des méthodes alternatives adaptées ont été définies dans la norme, par exemple le coût de remplacement déprécié.

IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004

En application de l'article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme a été établie conformément aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'État.

La norme 6 a été fondée sur les règlements du Comité de réglementation comptable, cités infra, et s'inscrit dans le cadre du Plan comptable général. Lorsque les spécificités de l'action de l'État l'ont requis ou lorsqu'ils convergeaient avec les principes du PCG, les principes et les règles contenus dans les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) établies par l'IPSAS Board ont été retenus dans les cas décrits ci-après.

La notion de contrôle retenue dans la présente norme est celle recommandée par le Conseil national de la comptabilité sur la définition des actifs (cf. exposé sondage du 22 octobre 2002). Elle correspond également au principe énoncé dans la norme IPSAS 17 et la norme IAS 16 sur les immobilisations corporelles.

Sur les points particuliers énumérés ci-après, les références ont été les suivantes.

Dans le cas de la location-financement, il a été fait référence à l'arrêté du 22 juin 1999 portant homologation du règlement n° 99-02 du Comité de réglementation comptable du 29 avril 1999 relatif aux comptes consolidés des sociétés commerciales et entreprises publiques, ainsi qu'aux normes IAS 17 « contrats de location » et IPSAS 13 « locations » qui préconisent l'inscription au bilan du preneur des actifs loués avec cette catégorie de contrat.

En matière de cofinancement, la norme est fondée sur les règles de comptabilisation des subventions d'investissement (article 362-1 du PCG).

Les immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public relevaient du dispositif comptable prévu par le PCG, en particulier son article 393-1. Suite à l'avis n° 2011-11 du 8 décembre 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public, les dispositions comptables ont été revues. Elles sont désormais convergentes avec celles de la norme IPSAS 32 « Service Concession Arrangements : Grantor » sauf en ce qui concerne la comptabilisation des contrats qui n'engendrent aucune dette financière pour l'entité publique. L'entrée au bilan de ces actifs ne se traduisant pas par une sortie de trésorerie, ni par un autre actif équivalent, ni par une dette financière, il a été considéré que cet accroissement d'actif devait être enregistré directement en situation nette. En outre, l'avis du CNOCP prévoit une comptabilisation des équipements au coût alors que la norme IPSAS utilise la juste valeur.

S'agissant de l'évaluation lors de la comptabilisation initiale d'une immobilisation corporelle, les règles du PCG (article 321-1) s'appliquent.

Dans le cas particulier du coût de démantèlement et de remise en état, il a été fait référence à l'avis du CNC sur les passifs n° 00-01 du 20 avril 2000 et au règlement du CRC relatif aux passifs n° 2000-06 du 7 décembre 2000.

En ce qui concerne l'évaluation des actifs à la date de clôture, il a été fait application, dans le cas général, de l'amortissement avec test de dépréciation en cas de perte de valeur, conformément au règlement n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs.

L'évaluation du parc immobilier et des terrains non spécifiques a été inspirée du traitement alternatif autorisé par la norme IPSAS 17 sur les immobilisations.

NORME N°6 – LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. PÉRIMÈTRE ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION

1.1. Définition

Une immobilisation corporelle est un actif physique identifiable dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'État.

Cette valeur économique positive est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service attendu de l'utilisation du bien.

1.2. Critères de comptabilisation

Une immobilisation corporelle est comptabilisée lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- > elle est contrôlée par l'Etat ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

L'Etat applique ces critères de comptabilisation aux coûts au moment où ceux-ci sont encourus.

1.2.1. Critère du contrôle

Le contrôle qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété, droit d'usage...) se caractérise par :

- > la maîtrise des conditions d'utilisation du bien ;
- > la maîtrise du potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

Le fait que l'État supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

En conséquence, la comptabilisation d'une immobilisation corporelle intervient à la date du transfert du contrôle qui correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention du bien.

1.2.2. Critère de l'évaluation fiable

La comptabilisation d'une immobilisation corporelle s'effectue sous réserve que son coût ou sa valeur puisse être évalué avec une fiabilité suffisante.

1.3. Application des critères de comptabilisation à des cas particuliers

1.3.1. Les biens en location-financement

La présente norme s'applique aux biens détenus par l'État aux termes de contrats de location, autres que les contrats de location simple, qui satisfont d'une part au critère de contrôle du bien et d'autre part à la définition de l'immobilisation corporelle, présentés ci-dessus.

Pour satisfaire au critère du contrôle, le contrat de location-financement doit avoir pour effet de transférer à l'État la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif. Ce transfert s'effectue au commencement du contrat de location-financement, c'est-à-dire la date de signature du bail ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat.

Les risques s'analysent comme des pertes liées à l'utilisation minorée de l'actif par rapport à son potentiel initial, son obsolescence technologique ou sa baisse de rentabilité.

Les avantages correspondent à la probabilité de rentabilité de l'actif sur sa durée de vie économique, au gain résultant de l'augmentation de la valeur de l'actif ou de la réalisation de la valeur résiduelle.

1.3.2. Les biens cofinancés

Les immobilisations corporelles de l'État bénéficiant d'un cofinancement par d'autres entités doivent être enregistrées dans le bilan de l'État, lorsque les critères de comptabilisation sont réunis.

Ces immobilisations sont enregistrées à leur coût qui inclut le financement des tiers. Le financement versé à l'État par d'autres entités est retracé au passif du bilan de l'État en produits constatés d'avance.

Le montant du cofinancement extérieur à l'État est repris au compte de résultat comme suit :

- > dans le cas où l'immobilisation cofinancée est amortissable, au même rythme et sur la même durée que l'amortissement pratiqué à chaque exercice ;
- > dans le cas d'une immobilisation non amortissable, par un étalement annuel égal au dixième du cofinancement extérieur.

1.3.3. Les biens mis à la disposition de l'État ou remis à des établissements publics

1.3.3.1. Les biens mis à la disposition de l'État

Il s'agit de biens mis à la disposition de l'État gratuitement ou moyennant un loyer symbolique. Les biens concernés sont en général des bâtiments mis à la disposition de l'État pour abriter des bureaux dans le cadre d'une convention de partage issue des lois de décentralisation. Pour qu'il l'inscrive à son bilan, l'État doit exercer le contrôle sur le bien, c'est-à-dire disposer d'un pouvoir de gestion sur le bien et en assumer les risques et les charges.

1.3.3.2. Les biens remis à des établissements publics

Les biens de l'Etat placés sous le contrôle des établissements publics, qu'ils aient un caractère industriel et commercial ou un caractère administratif, ne sont pas inscrits au bilan de l'Etat, mais à l'actif du bilan de ces entités.

1.3.4. Les biens objets d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public

L'Etat peut conclure des contrats avec des opérateurs tiers dans lesquels il contrôle le service public à la fourniture duquel l'opérateur tiers concourt grâce à l'équipement défini dans le contrat.

Comptabilisation de l'équipement

L'équipement défini au contrat figure parmi les immobilisations corporelles en service ou en cours lorsque l'Etat le contrôle.

Afin de déterminer si l'Etat vérifie les deux critères de contrôle définis supra, les indicateurs suivants sont utilisés :

- > l'impossibilité pour l'opérateur tiers de vendre ou de donner en garantie l'équipement ;
- > l'occupation du domaine public ;
- > la détermination des caractéristiques de l'équipement par l'Etat ;
- > la détermination des modalités de la gestion du service public principalement par l'Etat ;
- > l'encadrement du revenu tiré par l'opérateur tiers de l'équipement ;
- > le transfert à l'Etat, par l'opérateur tiers, des droits et obligations conférés par le contrat sur l'équipement, lorsque le contrat arrive à son terme.

Ces indicateurs ne nécessitent pas d'être tous réunis pour que le contrôle de l'Etat soit vérifié.

Lorsque le coût de l'équipement ne peut être déterminé de façon fiable, la comptabilisation de cet équipement est reportée au moment où l'Etat évalue son coût de manière fiable. Il en est de même s'agissant du coût des travaux sur un équipement en cours de construction ; dans ce cas, le report peut conduire à ne comptabiliser l'équipement qu'au moment où il est mis en service.

Contrepartie comptable

Les sommes à verser par l'Etat au titre du financement du bien sont comptabilisées dans ses comptes en dette financière selon les termes du contrat.

La différence entre le coût du bien et le montant initial de la dette de l'Etat au titre du financement du bien est inscrite en situation nette.

1.3.5. Les travaux dont l'Etat est maître d'ouvrage

Lorsque l'Etat est maître d'ouvrage de travaux dont l'immobilisation ne sera plus sous son contrôle à l'issue de leur livraison, l'immobilisation en cours est considérée comme contrôlée par l'Etat durant la phase de réalisation des travaux.

1.4. Les catégories d'immobilisations corporelles

1.4.1. Les terrains

Les terrains sont classés et suivis selon qu'ils revêtent un caractère spécifique ou non spécifique.

Les terrains non spécifiques sont des terrains qui, en raison de leur potentiel d'affectation à des usages multiples, peuvent être cédés à des tiers en vue d'une utilisation comparable ou différente moyennant des aménagements limités.

Il s'agit notamment des terrains à bâtir, des terrains militaires, des labours, des plantations.

Les terrains spécifiques sont de nature particulière comme les cimetières ou relèvent des éléments naturels comme les landes, les plages, les dunes, les étangs, les lacs, etc.

1.4.2. Le parc immobilier non spécifique

Le parc immobilier non spécifique de l'État est caractérisé par la possibilité d'affecter les biens qui le composent à des usages multiples tant par les services de l'État que par des tiers. Les biens immobiliers ayant un potentiel de service non spécifique aux missions et activités de l'État sont les locaux banalisés abritant des activités administratives, industrielles, commerciales ou des logements de fonction. Par extension, cette catégorie comprend également les locaux relativement faciles à adapter ou à reconverter en vue d'autres activités.

1.4.3. Le parc immobilier spécifique

Les caractéristiques physiques des biens immobiliers spécifiques, qui ne rendent possible l'utilisation par des tiers qu'au prix de bouleversements majeurs, constituent les critères distinctifs essentiels de cette catégorie de biens.

Cette catégorie se distingue selon que :

- > le bien dispose d'un potentiel de service identifiable et est utilisé pour des activités spécifiques de l'État. Il ne peut être reconverti à des usages banalisés qu'au prix de très lourds travaux (bâtiment historique classé abritant un musée, ou une prison) ;
- > le bien ne dispose pas d'un potentiel de service mesurable car il est lié à la nature intrinsèque du bien, notamment à caractère historique ou culturel, qui n'a pas d'équivalent sur le marché.

1.4.4. Les ouvrages d'infrastructures

Il s'agit d'ouvrages contrôlés par l'État, c'est-à-dire appartenant à l'État et non concédés, destinés à assurer les communications sur terre, sous terre, par fer et par eau ainsi que les barrages et les pistes d'aérodrome.

Cette catégorie d'immobilisations corporelles correspond principalement aux infrastructures routières et ouvrages d'art associés et plus précisément, aux autoroutes non concédées et au réseau routier national dont la gestion n'est pas décentralisée.

1.4.5. Les équipements militaires

L'ensemble des matériels militaires, détenus et contrôlés par le ministère de la défense dans ses différentes composantes air, terre et mer, constitue cette catégorie d'immobilisations corporelles.

1.4.6. Les autres immobilisations corporelles

Les autres immobilisations corporelles sont des actifs physiques dont l'utilisation n'est pas différenciée selon que le détenteur est l'État ou une entreprise. En effet, les règles en vigueur pour les entreprises sont directement transposables pour cette catégorie d'actifs s'agissant de leur identification en tant qu'actif corporel et de leur évaluation tant à la comptabilisation initiale qu'à la date de clôture. Le coût d'entrée est généralement connu et correspond au coût d'acquisition des biens ; l'amortissement peut être pratiqué s'agissant de biens ayant une utilisation déterminable.

Les biens physiques identifiables en tant qu'immobilisations corporelles sont principalement :

- > les installations générales, agencements et aménagements de constructions (installations téléphoniques ou de chauffage) ;
- > les matériels et outillages techniques ;
- > les matériels de transport, de bureau, informatiques ;
- > le mobilier.

1.5. Distinction entre immobilisations corporelles, charges et stocks

1.5.1. Distinction entre immobilisations corporelles et charges

Les immobilisations corporelles sont les éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'État et qui ne sont pas consommés par leur premier usage. D'une manière générale, les dépenses qui ont pour résultat la comptabilisation d'un nouvel élément d'une certaine consistance, qu'il s'agisse d'un bien meuble ou immeuble, destiné à rester durablement dans le bilan de l'État constituent des dépenses d'immobilisations.

Toutefois, certains biens de peu de valeur peuvent être classés en charges et non en immobilisations. Cette tolérance concerne notamment « les matériels et outillages » ou certains matériels militaires (petites munitions).

Un seuil sera fixé par grandes catégories d'immobilisations, en tenant compte notamment des spécificités des équipements militaires.

Par ailleurs, l'application des critères d'enregistrement d'un actif s'opère comme suit dans les situations suivantes :

- > les critères de reconnaissance et d'enregistrement en immobilisations corporelles sur la valeur globale d'un regroupement d'éléments de faible valeur sont applicables. Il est notamment prévu que des achats individuellement comptabilisés en charges, compte tenu du seuil d'immobilisation retenu, sont immobilisés à condition d'entrer par lots dans le patrimoine de l'État ;
- > certaines pièces de rechange principales ou certains stocks de pièces de sécurité ou encore certaines « munitions » de grande valeur (missiles), sont enregistrables en immobilisations corporelles si leur utilisation va au-delà d'un exercice ;
- > des pièces de rechange ou des pièces d'entretien qui ne sont utilisables qu'avec une immobilisation corporelle et dont l'utilisation n'est pas régulière, sont enregistrables en immobilisations corporelles.

L'analyse s'opère en amont, dès l'acquisition ou la production de l'actif corporel.

Les frais d'études et de recherche constituent normalement des charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Cependant, si certaines conditions sont remplies, certains frais de recherches sont immobilisables.

1.5.2. Distinction entre immobilisations corporelles et stocks

Les biens classés en stocks ne sont pas destinés à servir de façon durable à l'activité d'une entité.

Ainsi, les pièces de rechange et les matériels d'entretien sont généralement inscrits en stocks et comptabilisés en charges lors de leur utilisation. Toutefois, certains d'entre eux, en raison de leur montant et de leur utilisation, sont immobilisés distinctement si leur durée d'utilisation est supérieure à l'exercice (cf. § précédent).

2. ÉVALUATION

2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Lors de leur comptabilisation initiale, hors cas particuliers prévus par la norme, les immobilisations sont enregistrées :

- > à leur coût d'acquisition (pour celles acquises à titre onéreux) ;
- > à leur coût de production (pour celles produites par les services de l'État) ;
- > à leur valeur vénale (pour celles acquises à titre gratuit et dans le cadre d'un échange).

Les cas particuliers concernent les contrats de location-financement et les biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique et qui n'est pas mesurable.

2.1.1. Immobilisations acquises à titre onéreux

Les immobilisations acquises à titre onéreux sont comptabilisées à leur coût d'acquisition. Ce coût est constitué du prix d'achat y compris les droits de douane et taxes non récupérables, et de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre l'actif en état de marche en vue de l'utilisation prévue ; toutes les remises et rabais commerciaux sont déduits dans le calcul du prix d'achat. Font notamment partie des frais accessoires à additionner au prix d'achat :

- > le coût de préparation du site ;
- > les frais initiaux de livraison et de manutention ;
- > les frais d'installation ;
- > les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs.

En revanche, ne sont pas un élément du coût d'acquisition des immobilisations corporelles les frais financiers, les frais administratifs et autres frais généraux, à moins qu'ils puissent être spécifiquement attribués à l'acquisition de l'actif ou à la mise en état de fonctionnement de l'actif. De même, les frais de démarrage et les frais similaires de pré-exploitation n'entrent pas dans le coût d'un actif, sauf s'ils sont nécessaires pour mettre l'actif en état de fonctionnement.

2.1.2. Immobilisations produites par les services de l'État

Les immobilisations produites par l'État sont évaluées à leur coût de production. Ce coût est constitué du coût des approvisionnements augmenté des autres coûts engagés par l'État au cours des opérations de production pour amener le bien dans l'état et à l'endroit où il se trouve.

2.1.3. Immobilisations acquises à titre gratuit

Les biens acquis à titre gratuit (dons et legs faits à l'État, biens vacants et sans maître, biens dépendant de successions en déshérence, confiscations pénales de biens) sont enregistrés à leur valeur vénale à leur date d'acquisition. A défaut de marché, c'est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un éventuel acquéreur.

2.1.4. Immobilisations acquises par voie d'échange

Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange total ou partiel avec une autre immobilisation corporelle ou un autre actif. Le coût d'un tel actif est évalué à la valeur vénale de l'actif échangé, ajustée du montant de trésorerie - ou d'équivalent de trésorerie - transféré. En l'absence de valeur fiable, la valeur comptable de l'actif échangé mesure le coût de l'actif acquis par voie d'échange.

2.1.5. Cas particuliers

Biens détenus dans le cadre d'un contrat de location-financement

Au bilan de l'État, les biens détenus par voie de contrat de location-financement doivent être comptabilisés à l'actif et au passif pour des montants égaux, au commencement du contrat de location, à la valeur de marché du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location. Un contrat de location-financement est donc comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location.

Des coûts directs initiaux, tels que la négociation et la finalisation des accords, peuvent être encourus pour des activités de location particulières. Ces coûts sont inclus dans le montant immobilisé à l'actif en vertu du contrat de location.

Les paiements au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette.

Biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique et qui n'est pas mesurable (absence de coût d'acquisition, de coût de production et de valeur vénale)

Ces biens sont comptabilisés pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

Dans des cas exceptionnels, les biens dont la valeur est jugée hautement symbolique et culturelle sont comptabilisés au coût de reproduction à l'identique.

Biens objets d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public

L'équipement est comptabilisé au coût.

La dette financière y afférente est comptabilisée pour le montant du capital exprimé dans le contrat ou, à défaut, pour la valeur actualisée des sommes à verser par l'entité publique au titre du financement du bien.

2.1.6. Éléments particuliers à prendre en compte

Coûts de démantèlement d'une immobilisation ou de remise en état d'un site :

L'obligation résulte de la loi, du règlement ou de l'engagement volontaire et affiché de l'entité. Le coût estimé de démantèlement et de transport d'une immobilisation ainsi que celui de la rénovation du site (notamment obligation de décontamination) est, le cas échéant, incorporé au coût de l'immobilisation lors de la comptabilisation initiale de cette dernière dans le bilan, en contrepartie de l'enregistrement d'une provision au passif. Le coût doit répondre aux critères d'identification de l'actif ; il doit être aisément identifiable, avoir une évaluation fiable et correspondre à une obligation certaine. En revanche, si les frais de remise en état n'ont pas pour contrepartie des avantages économiques futurs mais correspondent à l'apurement d'une situation passée, il n'est pas constaté d'actif (exemple de provision constituée immédiatement pour le coût total des frais de remise en état en cas de pollution accidentelle).

Études liées à une immobilisation corporelle :

En règle générale, les études générant des frais de recherche appliquée ou de développement reconnus comme étant immobilisables relèvent des dispositions de la norme sur les immobilisations incorporelles. Exceptionnellement, lorsque les dépenses concourent à la création d'une immobilisation corporelle (création d'un laboratoire ou de prototypes), elles sont enregistrées dans les comptes d'immobilisations concernées. Toutefois, si les prototypes sont revendables et utilisables pour une seule commande, ils sont comptabilisés en stocks.

2.2. Dépenses ultérieures

2.2.1. Principe général

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation corporelle déjà comptabilisée doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'actif lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'État, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant ou au moment où les dépenses sont engagées.

L'écart par rapport au niveau d'origine consiste en l'allongement de la durée d'utilisation, l'augmentation de la capacité d'utilisation, la diminution du coût d'utilisation ou l'amélioration substantielle de la qualité de la production.

Lorsque l'immobilisation est amortissable, le plan d'amortissement est révisé en conséquence puisque la valeur et la durée d'utilisation varient.

Pour les biens ayant une durée de vie non déterminable évalués en valeur de marché ou au coût de remplacement déprécié, l'extension du potentiel de service attendu de l'actif est retenue pour appréhender l'écart de réévaluation.

Pour les biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique et qui n'est pas mesurable, l'évaluation est effectuée pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable ou, dans des cas exceptionnels, pour les biens dont la valeur est jugée hautement symbolique et culturelle, à leur coût de reproduction à l'identique. Les flux de travaux immobilisables réalisés sur ces biens suite à leur comptabilisation initiale seront inscrits au bilan.

2.2.2. Application de ce principe

2.2.2.1. Dépenses ultérieures considérées comme immobilisations

Il s'agit des dépenses ultérieures correspondant à des dépenses de sécurité ou environnementales (mises aux normes techniques ou directives européennes) qui n'ont pas nécessairement un lien direct avec l'actif (ou avec les avantages économiques futurs de l'actif) mais qui conditionnent son utilité et sans lesquelles l'actif ne pourrait fonctionner. L'acquisition de telles immobilisations corporelles se révèle nécessaire pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service de ses autres actifs. En effet, ces dépenses remplissent les conditions pour être comptabilisées en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à

l'entité d'obtenir des avantages économiques futurs ou un potentiel de service des actifs liés supérieurs à ceux que l'entité aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises.

Cas de l'adaptation de matériel non conforme :

L'adaptation permettra au matériel existant d'être utilisé conformément aux prévisions antérieures à la nouvelle norme. Si l'adaptation prolonge durablement la durée d'utilisation initialement prévue du matériel, la dépense est à comptabiliser en immobilisation. Si la dépense ne fait que maintenir cette durée, la dépense est à constater en charge.

2.2.2.2. Dépenses ultérieures considérées comme charges

Lorsque les circonstances sont différentes des cas exposés ci-dessus, les dépenses ultérieures ont la nature de charges. Ainsi, les dépenses de réparation ou d'entretien des immobilisations corporelles qui sont encourues afin de restaurer ou de maintenir le potentiel de service rendu que l'État peut attendre du niveau de performance défini à l'origine de l'actif, sont comptabilisées en charges au moment où elles sont encourues.

Il existe deux exceptions à ce principe :

- > lors de la comptabilisation initiale de l'immobilisation principale :
Le prix d'achat d'un actif peut refléter l'obligation pour l'acquéreur d'engager des dépenses ultérieures nécessaires pour mettre l'actif en condition de fonctionnement normal. Peuvent être comptabilisées en immobilisations, lors de la comptabilisation initiale de l'actif principal, les dépenses ultérieures nécessaires car ces dépenses permettent de reconstituer un niveau d'avantages économiques futurs ou un potentiel de service provenant de l'actif en état de fonctionnement normal. Ces dépenses doivent donc être estimées à la date d'acquisition et de comptabilisation de l'actif.
- > ultérieurement à la comptabilisation initiale et après constatation de perte de valeur :
Si à la suite d'une diminution du niveau des avantages économiques attendus ou du potentiel des services rendus, une perte de valeur a été constatée sur une immobilisation, une dépense ultérieure, venant rétablir les avantages économiques futurs ou le potentiel de service à leur niveau d'origine, sera incorporée au coût de l'immobilisation corporelle liée, à condition que la valeur comptable de l'ensemble n'excède pas la valeur recouvrable de l'actif.

Cette exception ne s'applique pas au parc immobilier non spécifique. Les dépenses ultérieures relatives au parc immobilier non spécifique sont immobilisées dès lors qu'elles revêtent un caractère immobilisable, sans tenir compte d'une éventuelle dépréciation préalablement constatée.

2.3. Évaluation à la date de clôture

Les règles décrites ci-après sont applicables à l'ensemble des biens contrôlés par l'État qui lui appartiennent ou dont il dispose par contrat de location-financement. Ainsi, les biens financés par contrat de location-financement suivent des règles identiques à celles des biens inclus dans la catégorie à laquelle ils se rapportent hormis la particularité d'être amortis sur la durée la plus

courte de la durée de location ou la durée d'utilité s'il n'y a pas de certitude raisonnable d'acquisition en fin de contrat.

2.3.1. Biens ayant une durée d'utilisation déterminable

Une immobilisation est comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et des dépréciations. Cette méthode d'évaluation s'applique à l'ensemble des biens ayant une durée d'utilisation déterminable.

2.3.1.1. Amortissement

A la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée conformément au plan d'amortissement. La dotation aux amortissements de chaque exercice doit être comptabilisée en charges.

S'agissant des modalités d'évaluation du montant amortissable, des conditions de réexamen du plan d'amortissement (durée d'utilisation et mode d'amortissement) rendues nécessaires par une modification significative de l'utilisation du bien, de la nature du bien ou consécutive à la dépréciation, il est fait application des règles applicables aux entreprises.

2.3.1.2. Dépréciation

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable qui ne correspond plus aux avantages économiques ou au potentiel de service résiduel dans le cas où l'actif continue d'être utilisé.

Ainsi, si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan. La dépréciation éventuellement observée est comptabilisée en charges.

La comptabilisation d'une dépréciation, s'agissant de la première constatation ou des modifications ultérieures, modifie de manière prospective la base amortissable de l'actif déprécié et ce faisant son plan d'amortissement.

Critères de dépréciation

L'État doit apprécier, à chaque clôture des comptes, et pour tous les actifs dont le coût d'acquisition est connu ou déterminable, s'il existe un indice quelconque montrant qu'un actif a pu perdre notablement de sa valeur.

Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation doit être effectué. La valeur nette comptable de l'actif immobilisé est comparée à sa valeur actuelle :

- > si la valeur actuelle est supérieure à la valeur comptable, aucune dépréciation n'est comptabilisée ;
- > si la valeur actuelle est inférieure à la valeur comptable, la dépréciation est égale au montant de la différence entre valeur comptable et valeur actuelle.

Étant précisé que la valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage, cette dernière est retenue lorsque la valeur vénale ne peut pas être déterminée. La comparaison avec l'une des deux valeurs suffit : si l'une des deux est supérieure à la valeur comptable, l'actif n'est pas déprécié.

Les règles retenues lors de la constatation de la première dépréciation de l'actif doivent être appliquées lors des évaluations à la date de clôture.

Indices de perte de valeur

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu perdre de la valeur, il convient au minimum de considérer les indices suivants :

- > indices externes :
 - la valeur de l'actif a diminué, au cours d'un exercice, d'un montant plus important que celui qui résulterait du seul passage du temps ou de l'utilisation normale ;
 - des changements importants sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un avenir proche dans l'environnement technique, économique ou juridique ayant un impact négatif sur l'utilisation du bien.
- > indices internes :
 - il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif non prévu par le plan d'amortissement ;
 - des changements importants sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un avenir proche dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif, en particulier tel qu'il était prévu de l'utiliser. Il s'agit notamment des situations d'abandon, de restructuration d'activité ou de plan de sortie de l'actif plus tôt que prévu ;
 - des indications provenant d'un système d'information interne montrent que la performance économique ou le potentiel de service d'un actif sera moins bon que celui attendu.

2.3.2. Biens ayant une durée de vie non déterminable

2.3.2.1. Biens pour lesquels il existe une valeur de marché directement observable : évaluation en valeur de marché

Pour les biens ayant une durée de vie très longue et une valeur résiduelle significative comme ceux composant le parc immobilier non spécifique de l'État, les valeurs à la clôture sont déterminées chaque année sur la base de la valeur de marché.

Pour ces biens, la valeur de marché est appréhendée à partir de la valeur observée dans les transactions récentes réalisées sur des immobilisations présentant les mêmes caractéristiques, dans des circonstances similaires et dans une zone géographique comparable sous l'angle du marché immobilier.

Baisse de potentiel de service

Une baisse de potentiel de service du parc immobilier non spécifique est constatée lorsqu'il y a une dégradation significative de l'état physique du bien, liée à des circonstances exceptionnelles (par exemple, attentats, inondations, incendies, etc.), qui empêche son utilisation normale dans les conditions définies lors de sa plus récente estimation. Cette baisse de potentiel de service est comptabilisée en charge comme une dépréciation à la date de sa survenance. Elle vient affecter la valeur comptable de l'immobilisation. Cette dépréciation a un caractère irréversible compte tenu du mécanisme d'évaluation à chaque date de clôture des biens ayant une durée de vie non déterminable.

Comptabilisation des variations de valeur du parc immobilier non spécifique

A la date de clôture, la valeur de marché est comparée avec la valeur comptable. La valeur comptable correspond à la valeur de marché à la date de clôture précédente augmentée, s'il y a lieu, des dépenses immobilisées sur l'exercice et/ou diminuée d'une baisse de potentiel de service constatée entre les deux dates de clôture. L'écart éventuel, positif ou négatif, qui en résulte, est comptabilisé en situation nette sous le libellé « écart de réévaluation ».

Néanmoins, si des dépenses ont été immobilisées au cours de l'exercice et qu'à la date de clôture, la valeur de marché est inférieure à la valeur comptable, la différence est comptabilisée en charge, comme une dépréciation. Cette charge est irréversible compte tenu du mécanisme d'évaluation à chaque date de clôture des biens ayant une durée de vie non déterminable.

2.3.2.2. Biens pour lesquels il n'existe pas de valeur de marché directement observable : évaluation au coût de remplacement déprécié

La méthode du coût de remplacement déprécié est appliquée chaque année aux actifs qui ont une durée de vie non déterminable et pour lesquels il n'existe pas de valeur de marché directement observable. Cette méthode concerne les infrastructures routières et les ouvrages d'art associés ainsi que les établissements pénitentiaires.

Il s'agit d'une évaluation fondée sur l'estimation du coût de remplacement du bien par un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique.

Le réseau routier national non concédé est ainsi enregistré à l'actif en immobilisations corporelles pour sa valeur brute de reconstruction à neuf et une dépréciation est comptabilisée pour le montant global de remise en état du réseau estimé à la date de clôture.

Par ailleurs, l'encours des travaux est enregistré à l'actif en immobilisation en cours.

Les modalités de comptabilisation des variations de valeur des actifs évalués au coût de remplacement déprécié s'appliquent à la réévaluation annuelle de ces actifs, sans tenir compte des mises en service de l'exercice.

L'augmentation de valeur constatée est enregistrée en situation nette sous le libellé « écart de réévaluation ». Les pertes de valeur résultant de la dégradation observée chaque année sont enregistrées en dépréciation.

2.3.2.3. Cas particulier des œuvres d'art

A la date de clôture, les œuvres d'art sont évaluées dans les comptes de l'État pour le même montant que lors de leur comptabilisation initiale.

2.3.3. Cas particulier des biens objets d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public

Un équipement objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public est évalué à la date de clôture selon les mêmes méthodes que celles appliquées à une immobilisation corporelle de sa catégorie ne faisant pas l'objet d'un tel contrat.

L'évaluation à la date de clôture tient compte, le cas échéant, des clauses du contrat prévoyant que l'opérateur tiers entretienne et renouvelle l'équipement. Indépendamment de ces clauses, cette mise en œuvre prend également en considération l'obsolescence de l'équipement au cours du temps.

Pour l'équipement faisant l'objet d'un amortissement, la prise en compte des clauses d'entretien peut se traduire, dans les comptes de l'Etat, par une absence d'amortissement, notamment si l'équipement en cause ne subit qu'une obsolescence négligeable.

Dans les cas où un amortissement ou une dépréciation de l'équipement engendre une charge en compte de résultat, si la contrepartie comptable de l'équipement a été partiellement ou totalement comptabilisée en situation nette, le montant initialement comptabilisé fait l'objet d'une reprise au compte de résultat. Le montant repris est égal à la charge constatée sur l'équipement, ajusté le cas échéant du rapport entre le montant initialement porté en situation nette et le coût initial de l'équipement.

3. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

Une immobilisation corporelle doit être sortie du bilan lorsque l'État n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et que l'on n'attend plus d'avantages économiques ou de potentiel de service de ce bien.

3.1. Sortie du bilan

Les règles de comptabilisation sont différentes selon que la sortie est génératrice ou non de trésorerie.

3.1.1. Cessions génératrices de trésorerie

Les profits ou les pertes, provenant de la sortie d'une immobilisation corporelle génératrice de trésorerie, doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultat.

3.1.2. Cessions non génératrices de trésorerie

Deux cas doivent être distingués selon qu'il existe ou non une contrepartie comptabilisable à la sortie du bien.

Il existe une contrepartie comptabilisable.

C'est le cas par exemple d'une remise en affectation ou en dotation d'un bien à un établissement public puisque les droits de l'État sur l'établissement public sont augmentés d'autant.

Dans ce cas, la sortie du bien se traduit par l'enregistrement d'un actif financier. C'est une opération interne au bilan qui n'a aucune incidence sur le compte de résultat.

Il n'existe pas de contrepartie comptabilisable.

C'est le cas par exemple lorsque la propriété d'un bien est transférée à une collectivité locale dans le cadre des lois de décentralisation.

La sortie du bien est imputée sur la situation nette et n'a aucune incidence sur le résultat.

3.2. Maintien au bilan d'actifs détenus bien que non utilisés

Ces actifs sont conservés en vue d'une cession ultérieure ou d'une mise au rebut. Ils restent au bilan pour leur valeur comptable au moment de l'arrêt d'utilisation du bien. Tant que l'actif n'est pas cédé, un test de dépréciation est pratiqué à la date de clôture.

En cas d'arrêt d'utilisation d'un actif pour non-conformité à de nouvelles normes, la valeur comptable nette est amortie sur la durée d'utilisation résiduelle de l'actif jusqu'à la date butoir d'entrée en vigueur de la nouvelle norme. Le plan d'amortissement doit être modifié et il n'est pas constaté de passif correspondant à la correction de valeur du matériel non conforme.

3.3. Transaction de cession-bail

Une transaction de cession-bail est une opération par laquelle le propriétaire d'un bien (l'État du point de vue de la norme) le cède à un tiers pour le reprendre à bail. Le paiement au titre de la location et le prix de vente sont généralement négociés ensemble. La comptabilisation d'une opération de cession-bail dépend de la catégorie du contrat de location.

3.3.1. La transaction débouche sur un contrat de location-financement

Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location-financement, la comptabilisation de l'excédent du produit de la cession par rapport à la valeur comptable est différée et le montant de l'excédent amorti sur la durée du contrat de location.

En effet, la transaction est pour le bailleur un moyen d'accorder un financement à l'État, l'actif tenant lieu de sûreté. L'excédent des produits de cessions par rapport à la valeur comptable est imputé en produit constaté d'avance, dont le montant est amorti sur la durée de vie du contrat au prorata des loyers.

3.3.2. La transaction débouche sur un contrat de location simple

Si la cession-bail débouche sur un contrat de location simple et si les paiements au titre de la location ainsi que le prix de vente sont établis à la valeur de marché de l'actif, la transaction de vente a été normale et tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement.

Si le prix de vente est inférieur à la valeur de marché, la perte doit être comptabilisée immédiatement ; toutefois, si la perte est compensée par des paiements futurs inférieurs au prix du marché, elle doit être différée (charge constatée d'avance) et amortie proportionnellement aux paiements au titre de la location sur la période pendant laquelle il est prévu d'utiliser l'actif.

Si le prix de vente est supérieur à la valeur de marché, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif.

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1. Informations générales

L'annexe doit mentionner les informations générales suivantes :

- > les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable
- > les modes d'amortissement utilisés
- > les durées d'amortissement ou les taux d'amortissement utilisés
- > la valeur brute comptable et le cumul des amortissements à l'ouverture et à la clôture de l'exercice
- > la méthode comptable d'estimation du coût de remise en état de site
- > la nature et les effets de changement d'estimations comptables ayant une incidence significative sur l'exercice en cours ou ultérieurs et concernant les valeurs résiduelles, les coûts estimés de démantèlement, transport et remise en état de site, les durées d'utilité et le mode d'amortissement
- > le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations en cours
- > la valeur comptable des immobilisations corporelles temporairement inutilisées
- > la valeur brute comptable des immobilisations corporelles entièrement amorties et encore en usage
- > la valeur comptable des immobilisations corporelles inutilisées et prêtes à être sorties du bilan
- > le transfert total ou partiel d'immobilisation (changement d'affectation)

4.2. Informations relatives à des opérations particulières de l'État

Le montant des engagements pour l'acquisition d'immobilisations corporelles doit être communiqué dans l'annexe. Il convient de faire figurer la valeur nette comptable par catégorie d'actif à la date de clôture des contrats de location-financement (crédit-bail...).

4.2.1. Contrats de location-financement

Il convient d'indiquer à la date de clôture le total des paiements minimaux au titre de la location et leur valeur actualisée à moins d'1 an, entre 1 an et 5 ans, à plus de 5 ans.

Un rapprochement, entre le total des paiements minimaux au titre de la location à la date de clôture et leur valeur actualisée, doit être indiqué.

Une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur (options de renouvellement, d'achat, clauses d'indexation...) doit enfin figurer en annexe.

4.2.2. Equipements objets d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public

4.2.2.1. Modalités de présentation de l'information en annexe

L'information donnée par les états financiers (bilan, compte de résultat et notes annexes) et figurant dans les autres parties des comptes distingue les deux natures de contrats suivantes : (i) contrats donnant l'accès des équipements à l'opérateur tiers en vue de la fourniture d'un service public et (ii) contrats qui ont principalement une fonction de financement pour l'Etat.

L'information est donnée globalement pour l'ensemble des contrats de même nature, par grandes catégories de biens objets de contrats à l'intérieur de chacune des natures de contrats identifiées.

4.2.2.2. Présentation des comptes

Les actifs et les passifs provenant du contrat concourant à la réalisation d'un service public sont inscrits dans des postes spécifiques du bilan auxquels ils se rattachent et doivent faire l'objet de lignes distinctes dans les notes annexes aux états financiers. Ainsi, l'Etat reclasse dans les rubriques appropriées du bilan les équipements remis à l'opérateur tiers au début du contrat ou restitués par lui en fin du contrat.

4.2.2.3. Information sur les méthodes comptables

L'annexe fait état des méthodes suivies pour comptabiliser les actifs et les passifs provenant des contrats concourant à la réalisation d'un service public, notamment en matière de détermination du coût d'entrée et de plan d'amortissement. Il est précisé selon quelle méthode les obligations d'entretien à la charge des opérateurs tiers sont prises en considération pour estimer les durées d'utilité des équipements.

4.2.2.4. Information sur les données comptables

Les informations fournies sur les actifs et les passifs provenant des contrats concourant à la réalisation d'un service public sont à minima celles qui seraient requises si ces actifs et ces passifs ne provenaient pas de ces contrats.

Dans la mesure où des lignes distinctes sont utilisées pour faire figurer dans les annexes aux états financiers les immobilisations provenant de ces contrats, les tableaux de variation des

valeurs brutes et des amortissements font état de ces lignes au même titre que les autres catégories d'immobilisations.

L'information donnée en annexe fait état des variations spécifiques telles que le transfert sous contrat d'équipements précédemment gérés directement par l'Etat, le transfert sous la gestion directe de l'Etat d'équipements précédemment sous contrat.

Les informations concernant les dettes financières provenant de ces contrats sont de même nature que celles requises pour les autres catégories de dettes financières. Elles peuvent dès lors inclure l'échéancier des dettes, la nature des taux d'intérêt (fixe, variable), les clauses de déchéance du terme, etc.

L'information sur la variation de la situation nette entre l'ouverture et la clôture de l'exercice est également précisée.

L'État mentionne les montants provisionnés à la clôture de l'exercice au titre de ces contrats, notamment ceux relatifs aux ruptures anticipées des contrats. L'information relative aux montants provisionnés est fournie conformément aux dispositions de la norme 12 « Les passifs non financiers ».

4.2.3. Autres informations

L'État :

- > ventile selon les grandes échéances des contrats la valeur nette comptable dans les comptes de l'Etat des équipements à la clôture de l'exercice ;
- > indique les contrats conclus pour lesquels les investissements correspondants n'ont pas encore été reflétés à son bilan ;
- > mentionne les dettes financières qui résulteront des contrats conclus et pour lesquels les investissements ne sont pas encore inscrits à son bilan ;
- > indique les montants autres que ceux liés aux dettes financières qui seront dus par l'Etat sur la durée résiduelle des contrats ;
- > indique la valeur nette comptable dans les comptes de l'Etat des équipements à la clôture de l'exercice pour lesquels l'opérateur est tenu d'une obligation de maintien en bon état ;
- > indique les indemnités et autres montants que l'entité publique aura à payer à l'issue des contrats lors de la reprise des équipements ;
- > précise les modalités de fixation des indemnisations qui seraient à sa charge en cas de ruptures anticipées des contrats à son initiative.

4.3. Tableaux des immobilisations corporelles par catégories

Des tableaux faisant apparaître par catégorie d'immobilisation les éléments expliquant les variations des valeurs brutes et des valeurs nettes : les acquisitions, les cessions, les réévaluations, les pertes de valeur, les amortissements et assimilés,... doivent figurer en annexe.

5. DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006

Des dispositions particulières sont applicables pour l'évaluation des biens lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'État.

5.1. Cas général

Lors de l'établissement du premier bilan de l'État, les biens sont évalués à leur coût d'acquisition ou de production. C'est notamment le cas pour les immobilisations corporelles telles que :

- > les matériels civils (matériel de bureau, mobilier, matériel informatique, matériel de transport...);
- > les équipements militaires (chars, avions de chasse, sous-marins...).

Pour ces biens, les coûts d'acquisition sont le plus souvent connus.

A défaut, des méthodes statistiques peuvent être utilisées pour reconstituer ces coûts si ceux-ci ne peuvent être retrouvés en raison de l'ancienneté des biens notamment (utilisation de prix catalogues et application d'une durée de vie pour reconstituer la valeur nette par exemple).

5.2. Règles d'évaluation particulières pour certains biens de l'État

Pour un certain nombre de biens, le coût d'acquisition ou de production ne semble pas pertinent, soit parce qu'il n'est pas connu, soit parce qu'il est trop ancien.

5.2.1. Biens pour lesquels il existe une valeur de marché directement observable

Pour cette catégorie de biens, la valeur de marché est retenue comme base de première comptabilisation.

Cette disposition concerne les terrains et le parc immobilier utilisé pour des usages non spécifiques aux missions de l'État.

5.2.2. Biens pour lesquels il n'existe pas de valeur de marché directement observable

Pour certains actifs publics, le coût historique n'est pas connu et il n'y a pas de valeur de marché reconnue et identifiable. C'est le cas notamment pour les actifs spécifiques que sont les infrastructures routières, les établissements pénitentiaires ou les biens ayant un usage purement historique ou culturel. Ces biens sont distingués comme suit :

- > les biens qui ont un potentiel de service spécifique et mesurable comme les infrastructures routières ou les prisons.

Ces biens sont évalués à leur coût de remplacement déprécié.

- > les biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique et qui n'est pas mesurable.

Ces biens sont comptabilisés pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable. C'est notamment le cas pour les monuments historiques.

Dans des cas exceptionnels, les biens dont la valeur est jugée hautement symbolique et culturelle sont comptabilisés au coût de reproduction à l'identique.

5.2.3. Cas particulier des œuvres d'art

Lors de l'établissement du premier bilan de l'État, les œuvres d'art présentes à cette date dans les collections de l'État sont comptabilisées pour une valeur symbolique.

NORME N°6 – LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

ILLUSTRATIONS

LOCATION-FINANCEMENT ET DISPOSITIFS JURIDIQUES IMMOBILIERS

Pour être qualifié de contrat de location-financement, un contrat de location doit déterminer que le bien loué relève de l'une des situations suivantes regroupées en trois types :

- > détention du bien :
 - lorsque la durée du contrat est écoulée, la propriété du bien est transférée à l'État.
 - la levée de l'option d'achat du bien par l'État en fin de contrat s'effectue à un prix qui doit être suffisamment inférieur à sa valeur de marché pour que, dès l'origine du contrat, la levée de l'option apparaisse comme raisonnablement certaine. Le transfert de propriété du bien peut intervenir ou non in fine.
 - la nature spécifique du bien justifie son utilisation exclusive par l'État, sans recours à des modifications substantielles.
 - l'État a la faculté de renouveler le contrat dans des conditions plus avantageuses que celles prévalant sur le marché.
- > durée de détention du bien :
 - la durée du contrat couvre la majeure partie de la durée de vie économique du bien, même en l'absence de transfert de propriété.
- > transfert des risques et avantages au preneur :
 - au commencement du contrat, la valeur actuelle des paiements s'approche de la juste valeur du bien loué.
 - en cas de résiliation du contrat par l'État, les pertes qui en résultent pour le bailleur sont à la charge de l'État.
 - les gains et les pertes consécutives aux variations de la juste valeur de la valeur résiduelle reviennent à l'État.

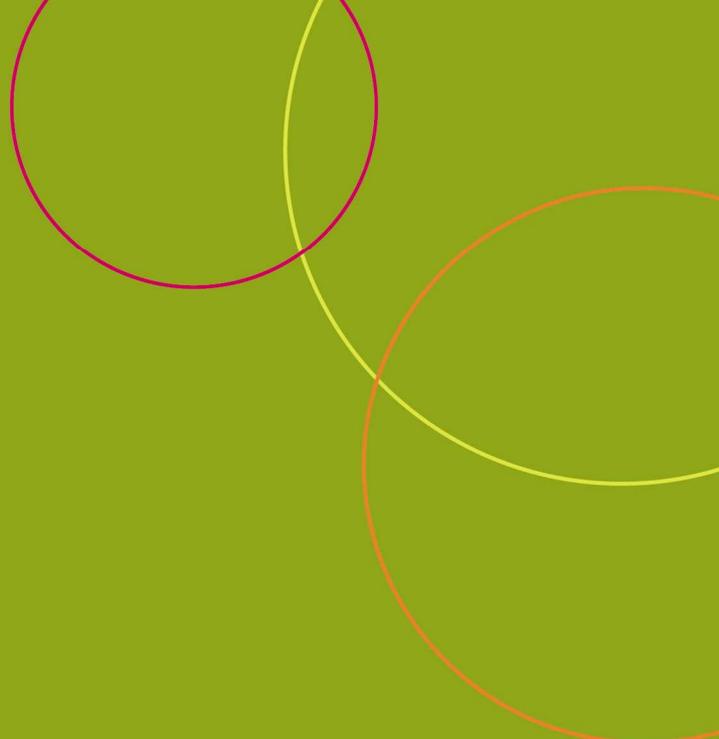
Sont concernés les biens explicitement financés par crédit-bail mais également les biens pour lesquels le dispositif juridique de mise à disposition de ces biens, utilisé en particulier pour la conception des opérations immobilières, transfère à l'État l'ensemble des risques et avantages liés à la propriété.

L'analyse du dispositif juridique existant conduit à considérer certains montages juridiques comme étant sur le fond des contrats de crédit-bail alors même qu'en la forme, ils apparaissent comme des contrats de location simple. C'est le cas pour les clauses d'option d'achat

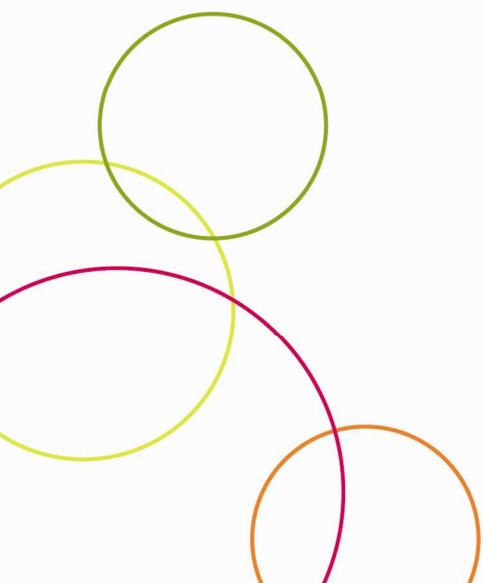
assortissant notamment les baux de longue durée hors domaine public, les conventions de prise à bail de constructions édifiées par des opérateurs privés titulaires d'autorisation d'occupation temporaire du domaine public.

Une telle réflexion apparaît d'autant plus nécessaire dans un contexte où l'administration peut avoir recours, en matière immobilière, à des formules du type crédit-bail.

L'article 3 de la loi d'orientation et de programmation pour la sécurité intérieure du 29 août 2002 en est l'illustration. Cet article de loi permet un nouvel assouplissement des règles juridiques relatives aux opérations immobilières en favorisant le préfinancement d'opérations par le secteur privé sur le domaine public. Il facilite et sécurise le recours à la maîtrise d'ouvrage privée en permettant à l'État de conclure avec le titulaire d'une autorisation d'occupation temporaire du domaine public un bail portant sur des bâtiments à construire pour les besoins de la justice, de la police ou de la gendarmerie nationale comportant une option d'achat au bénéfice de l'État, et en autorisant le recours au crédit-bail pour le financement des opérations de construction. L'application de l'article 3 précité sera étendue à d'autres besoins par l'article 6 portant sur les contrats de coopération entre personnes de droit privé et personnes de droit public prévu par le projet de loi sur les mesures de simplification et de codification du droit.



NORME N°7
LES IMMOBILISATIONS
FINANCIÈRES



EXPOSÉ DES MOTIFS	131
I. LES PRÊTS ET AVANCES.....	131
II. LES PARTICIPATIONS.....	131
II.1. Les catégories de participation.....	132
II.1.1. Le statut juridique des entités liées à l'État.....	132
II.1.2. La classification des participations de l'État sur la base d'une approche par le contrôle.....	132
II.2. L'évaluation des participations	132
II.2.1. L'évaluation lors de la comptabilisation initiale.....	132
II.2.2. L'évaluation à la date de clôture.....	132
II.2.3. Indisponibilité des états financiers de l'exercice	134
III. LES CRÉANCES RATTACHÉES AUX PARTICIPATIONS.....	134
IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004	134
V. ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1 ^{ER} JANVIER 2006	135
 DISPOSITIONS NORMATIVES.....	136
1. CHAMP D'APPLICATION	136
1.1. Définitions	136
1.2. Catégories de participations	136
1.2.1. Critères et indicateurs de contrôle.....	137
1.2.1.1. Critères généraux de reconnaissance du contrôle.....	137
1.2.1.2. Indicateurs de contrôle	138
1.2.1.3. Restrictions au contrôle	138
1.2.2. Entités contrôlées	139
1.2.3. Entités non contrôlées	139
1.3. Créances rattachées aux participations	139
2. COMPTABILISATION	139
2.1. Participations.....	139
2.2. Prêts et avances	139
3. ÉVALUATION.....	140
3.1. Participations.....	140
3.1.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	140
3.1.2. Évaluation à la date de clôture.....	140
3.1.2.1. Participations évaluées par équivalence	140
3.1.2.2. Participations évaluées au coût d'acquisition.....	141
3.1.3. Valeur de sortie des participations	141
3.2. Prêts et avances	141
4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	142
5. DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1 ^{ER} JANVIER 2006	142

NORME N°7 - LES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

EXPOSÉ DES MOTIFS

La présente norme traite des participations de l'État, des créances rattachées à ces participations, ainsi que des prêts et avances accordés par l'État à d'autres entités disposant d'une personnalité morale distincte de celle de l'État.

Cas particulier des entités n'ayant pas de personnalité juridique et morale

Les entités ne bénéficiant pas d'une personnalité juridique et morale différente de celle de l'État ne répondent pas à la définition des participations, même si leur comptabilité bénéficie d'une certaine autonomie par rapport à celle de l'État. Dans ce cas, leur comptabilité est directement intégrée à celle de l'État. Cette dernière disposition concerne notamment les budgets annexes (y compris, par exception au principe général, le budget annexe disposant de la personnalité morale, à savoir l'Ordre de la Libération) et comptes spéciaux présentés de manière distincte du budget général dans la loi de finances.

I. LES PRÊTS ET AVANCES

Les spécificités de l'État ne justifient pas, dans le domaine des prêts et avances, un écart par rapport aux principes comptables applicables aux entreprises, tant du point de vue de la comptabilisation que de celui de l'évaluation.

II. LES PARTICIPATIONS

Le terme de participations doit être compris dans un sens large : dans le sens le plus courant, ce mot désigne particulièrement les participations matérialisées par des titres.

Or un nombre très important d'entités sont liées à l'État, sans pour autant que ce lien ne soit matérialisé par des titres ; le plus souvent, les entités considérées n'ont pas de capital social en tant que tel (il ne s'agit pas de sociétés) dont la détention serait attribuée à l'État, en tout ou partie.

La définition des participations donnée par la norme retient en particulier la notion de liens durables existants entre l'État et les entités comptabilisées en participations. En cas d'acquisition de titres rapidement suivie d'une cession, ce lien durable n'existe pas. Dans ce cas, il paraît pertinent de comptabiliser au bilan ces titres dans une catégorie distincte des participations (dans un compte « Autres immobilisations financières » par exemple). Ce cas reste exceptionnel.

II.1. Les catégories de participation

II.1.1. Le statut juridique des entités liées à l'État

Les entités liées à l'État ont des formes juridiques variées : sociétés, établissements publics de toute nature (administratifs, industriels et commerciaux, scientifiques et technologiques, à caractère scientifique, culturel ou professionnel), groupements d'intérêt public, groupements d'intérêt économique, associations.

II.1.2. La classification des participations de l'État sur la base d'une approche par le contrôle

La notion de contrôle est utilisée dans la norme comme approche de classification des entités.

En effet, même si la norme, comme toutes les autres normes du recueil, concerne les « comptes individuels » de l'État, elle pose, par l'intermédiaire du classement des participations tel qu'il est proposé, les premiers jalons d'une future consolidation des comptes de l'État et des entités contrôlées par lui.

Il s'agit également, par cette distinction entre entités contrôlées et entités non contrôlées, de proposer des méthodes d'évaluation différentes, pour ces deux catégories de participations.

II.2. L'évaluation des participations

II.2.1. L'évaluation lors de la comptabilisation initiale

La valeur initiale des participations est égale à leur coût d'acquisition et inclut les frais directement attribuables à cette opération.

II.2.2. L'évaluation à la date de clôture

L'évaluation des participations à la date de clôture, en comptabilité d'entreprise, se fonde de manière générale sur la valeur actuelle.

Le règlement du Comité de la réglementation comptable relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs (CRC n° 2002-10 du 12 décembre 2002) indique que « la valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage sous réserve des dispositions de l'article 332-3 relatif aux titres de participation et de celles de l'article 332-4 relatives aux titres évalués par équivalence ».

L'article 332-3 du Plan comptable général précise pour sa part que « à toute autre date que leur date d'entrée, les titres de participation, cotés ou non, sont évalués à leur valeur d'utilité représentant ce que l'entité accepterait de décaisser pour obtenir cette participation si elle avait à l'acquérir.

A condition que leur évolution ne résulte pas de circonstances accidentelles, les éléments suivants peuvent être pris en considération pour cette estimation : rentabilité et perspectives de rentabilité, capitaux propres, perspectives de réalisation, conjoncture économique, cours moyens de bourse du dernier mois, ainsi que les motifs d'appréciation sur lesquels repose la transaction d'origine. »

Cette notion paraît difficilement applicable à un grand nombre de participations de l'État, car l'utilité d'un certain nombre d'entre elles ne saurait ni ne pourrait être évaluée uniquement à l'aune de critères financiers. L'utilité sociale, environnementale, culturelle, éducative ou en matière de recherche de certaines entités contrôlées se prête avec difficulté à la mesure d'une valeur d'utilité enregistrable en comptabilité, sous la forme par exemple de flux de trésorerie attendus, ou même d'un potentiel de services attendus.

En revanche, le Plan comptable général (art. 332-4) propose une méthode d'évaluation alternative, fondée sur la valeur de la quote-part des capitaux propres détenue par la société-mère dans ses filiales. Cette méthode ne peut être utilisée que dans les conditions suivantes :

- > uniquement par les sociétés qui établissent des comptes consolidés,
- > uniquement pour les sociétés contrôlées de manière exclusive,
- > et sous réserve d'opérer les retraitements prévus par les règles de consolidation (avant répartition du résultat et élimination des cessions internes).

L'évaluation par équivalence paraît la plus pertinente s'agissant des participations de l'État, compte tenu des difficultés d'évaluation liées aux autres méthodes. Elle permet en effet un suivi en comptabilité de l'évolution de la valeur globale de la participation (différente du simple coût d'acquisition), tout en évitant pour l'État l'écueil d'un suivi d'une hypothétique valeur de marché des participations relatives à des entités contrôlées, inexistante pour un grand nombre d'entre elles. Néanmoins, dans le cas de l'État, il est dérogé aux conditions limitatives d'utilisation prévues dans le cadre du Plan comptable général, pour les raisons suivantes :

- > l'État n'établit pas de comptes consolidés ;
- > toutes les entités contrôlées par l'État (de manière exclusive ou conjointe) sont évaluées par équivalence ;
- > de manière générale, il n'est pas prévu d'opérer les retraitements prévus par les règles de consolidation⁽¹⁾. En revanche, un examen ponctuel de certains traitements opérés par les entités pourra avoir lieu, et certains retraitements particuliers pourront être effectués, le cas échéant.

Il est prévu, dans la norme, d'évaluer par équivalence les participations relatives à des entités contrôlées. Pour leur part, les participations relatives à des entités non contrôlées sont évaluées au coût d'acquisition, avec test de dépréciation. En effet, ces participations ne répondent pas aux mêmes objectifs que les précédentes.

L'utilisation de la quote-part des capitaux propres consolidés (hors intérêts minoritaires) pour le calcul de cette valeur d'équivalence, prévue par les dispositions normatives, rend compte de la valeur de la participation d'une manière plus adaptée que la prise en compte des capitaux propres sociaux de ces entités, notamment en cas de détentions indirectes.

¹ L'Etat n'établissant pas, pour le moment, de comptes consolidés, les règles de consolidation qui lui seraient applicables ne sont pas connues, même s'il paraît évident qu'elles s'inspireraient des règles applicables aux entreprises, sous réserve de spécificités.

II.2.3. Indisponibilité des états financiers de l'exercice

Il peut exister un décalage d'un an entre les jeux de comptes utilisés pour évaluer les participations dans les comptes de l'État et l'exercice concerné pour l'État. Ce décalage fait l'objet d'un examen entité par entité, en commençant par les entités les plus significatives. L'évaluation par équivalence s'applique, par principe, aux comptes de l'année correspondante. Lorsqu'une impossibilité technique empêche cette utilisation, cette situation est indiquée au cas par cas dans les comptes de l'État.

III. LES CRÉANCES RATTACHÉES AUX PARTICIPATIONS

Les créances rattachées sont principalement constituées par les prêts et avances accordés par l'État à des entités qui répondent à la définition des participations. Conformément aux dispositions prévues par le Plan comptable général, ces créances ne sont pas comptabilisées parmi les autres prêts et avances, mais sont rattachées aux participations de l'État correspondantes.

IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004

En application de l'article 30 de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme est conforme aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'État.

S'agissant des participations, la partie relative à la définition et aux critères d'appréciation du contrôle a été établie en référence à la norme IPSAS 6, elle-même proche de la norme IAS 27. En effet, la notion de contrôle, utilisée en consolidation, est définie dans les référentiels qui traitent des comptes consolidés.

La partie relative à l'évaluation lors de la comptabilisation initiale a été établie conformément au Plan comptable général. Il en va de même pour les dispositions relatives aux participations évaluées au coût d'acquisition, (dispositions conformes au règlement CRC n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs). La partie relative à l'évaluation par équivalence a été établie conformément aux dispositions correspondantes du Plan comptable général (art. 332-4), sous la réserve des dérogations qui concernent les conditions d'application de cette méthode.

La définition du coût d'acquisition, qui intègre certains coûts de transaction (honoraires, commissions) et frais de banque, a été établie conformément aux dispositions de la norme IAS 22². De manière générale, les normes internationales préconisent l'intégration d'un certain nombre de coûts liés aux acquisitions d'actifs dans la valeur initiale.

² La norme IAS 22 a été depuis remplacée par la norme IFRS 3. Ce texte est donc maintenu dans l'exposé des motifs à titre d'information historique.

V. ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006

La valeur nette comptable des participations figurant au bilan de clôture du compte général de l'administration des finances tient lieu de valeur d'entrée lors du premier exercice d'application de la présente norme.

Il est précisé que, conformément aux règles définies par la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs », les dispositions relatives à l'évaluation des participations prévues pour l'établissement du bilan d'ouverture s'appliquent en cas de correction d'une erreur intervenue lors du premier exercice d'application de la présente norme.

NORME N°7 – LES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. Définitions

La présente norme s'applique aux immobilisations financières de l'État. Ces dernières sont constituées des participations de l'État, matérialisées ou non par des titres, des créances rattachées à ces participations, et des prêts et avances accordés par l'État.

Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

Participations de l'État

Constituent des participations de l'État les droits détenus par l'État sur d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, qui créent un lien durable avec celles-ci. Ces droits peuvent découler :

- > de la détention de parts de capital dans les entités concernées,
- > ou du statut juridique des entités concernées,
- > ou de l'existence d'un contrôle (au sens défini ci-dessous) de ces entités par l'État.

Entités du périmètre

Les entités sur lesquelles l'État détient des droits ont une personnalité juridique et morale distincte de celle de l'État.

Prêts et avances accordés par l'État

Les prêts et avances sont des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'État s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.

Les prêts sont accordés pour une durée supérieure à 4 ans, alors que les avances sont octroyées par l'État pour une durée de 2 ans, renouvelable une fois sur autorisation expresse.

Dans ce document, les dispositions explicitement relatives aux prêts et avances ne concernent pas les créances rattachées aux participations.

1.2. Catégories de participations

Dès lors que les droits détenus sur une entité donnée ont été initialement comptabilisés parmi les participations de l'État, ce classement en participations demeure tant que l'État détient ces

droits, quelle que soit l'évolution ultérieure de la part de l'État dans les capitaux propres de l'entité.

Les participations se divisent en deux catégories :

- > participations relatives à des entités contrôlées par l'État ;
- > participations relatives à des entités non contrôlées par l'État.

1.2.1. Critères et indicateurs de contrôle

Dans cette norme, le contrôle est défini comme la capacité de l'État à maîtriser l'activité opérationnelle et financière d'une autre entité, de manière à retirer un avantage et/ou à assumer les risques de cette activité.

L'appréciation du contrôle s'effectue selon les modalités suivantes :

- > la nature des liens entre l'État et l'entité est examinée au regard des « critères généraux de reconnaissance du contrôle » (§ 1.2.1.1 ci-dessous), ce qui peut aboutir à un classement de l'entité dans l'une ou l'autre des catégories ;
- > si ces dispositions ne sont pas pertinentes pour déterminer le contrôle ou l'absence de contrôle, alors sont utilisés les « indicateurs de contrôle » (§ 1.2.1.2).

1.2.1.1. Critères généraux de reconnaissance du contrôle

L'État est considéré comme contrôlant une autre entité si l'un au moins des « critères relatifs au pouvoir de contrôle » et l'un au moins des « critères d'avantage ou de risque » présentés ci-dessous sont réputés être remplis, à moins qu'il n'existe un autre élément établissant sans équivoque l'existence du contrôle de l'État ;

a) Critères relatifs au pouvoir de contrôle :

- > l'État détient, directement ou indirectement, la majorité des droits de vote dans l'organe délibérant (assemblée générale ou autre organe de ce type) de l'entité concernée ;
- > l'État a le pouvoir, qu'il soit garanti par des dispositions juridiques spécifiques ou simplement exercé dans le cadre des règles générales existantes, de nommer ou de révoquer la majorité des membres de l'organe dirigeant (conseil d'administration ou autre organe de ce type) de l'entité concernée ;
- > l'État a le pouvoir de réunir la majorité des droits de vote lors des réunions de l'organe dirigeant de l'entité concernée ; l'État est présumé exercer ce contrôle lorsqu'il dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40%, et qu'aucune autre personne ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne ;
- > l'État détient le contrôle de l'entité en vertu de dispositions explicites.

b) Critères relatifs aux avantages retirés de l'activité et aux risques assumés par l'État :

- > l'État a le pouvoir de faire cesser l'activité de l'entité concernée, et d'en obtenir un niveau significatif des avantages économiques résiduels ou d'en supporter un niveau significatif d'obligations ;
- > l'État a le pouvoir d'imposer des transferts d'actifs (par exemple monétaires) en provenance de l'entité concernée à son profit, et/ou détient la responsabilité de certaines obligations de l'entité concernée.

1.2.1.2. Indicateurs de contrôle

Lorsque les critères généraux listés ci-dessus ne permettent pas de déterminer si l'entité concernée est contrôlée ou non par l'État, les éléments suivants constituent, pris individuellement ou de manière globale, des indicateurs de l'existence d'un tel contrôle :

a) Éléments relatifs au pouvoir de contrôle :

- > l'État a la capacité de rejeter le budget de fonctionnement ou d'investissement de l'entité concernée ;
- > l'État a la capacité de rejeter, annuler ou modifier les décisions de l'organe dirigeant de l'entité concernée ;
- > l'État a la capacité d'approuver le recrutement, le changement d'affectation ou la révocation des dirigeants de l'entité concernée ;
- > la mission de l'entité concernée est établie et limitée par la loi ;
- > l'État détient une action spécifique lui conférant certains droits tels qu'un droit de veto sur l'évolution du capital, la cession d'actifs, ou d'autres droits de ce type.

b) Éléments liés aux avantages retirés de l'activité et aux risques assumés par l'État :

- > l'État détient un droit direct ou indirect sur l'actif (ou le passif) net de l'entité concernée, avec un accès continu à ce dernier ;
- > l'État détient un droit sur un niveau significatif de l'actif (ou du passif) net de l'entité concernée en cas de liquidation ;
- > l'État a la capacité d'imposer à l'entité concernée une coopération de manière à atteindre ses propres objectifs ;
- > l'État est responsable du passif résiduel de l'entité concernée.

1.2.1.3. Restrictions au contrôle

L'application des critères et indicateurs présentés ci-dessus peut ne pas être suffisante pour apprécier la réalité du contrôle opéré par l'État sur les entités concernées.

Dans certains cas, le contrôle de l'État est en effet restreint par des dispositions rigoureuses qui l'empêchent de retirer un avantage de l'activité de l'entité considérée. Ces dispositions peuvent être d'origine externe (par exemple étrangère) ou interne (par exemple : dispositions législatives

ayant pour conséquence un renoncement, pour l'État, aux avantages qu'il pourrait tirer de l'activité de l'entité considérée).

Cette situation, exceptionnelle, doit conduire à un examen très approfondi des missions et de l'activité des entités concernées par ce type de dispositions, de manière à déterminer si le contrôle est sérieusement restreint ou non.

1.2.2. Entités contrôlées

Les entités contrôlées comprennent les entités contrôlées de manière directe et indirecte. Le contrôle indirect s'apprécie par l'application, par les entités concernées, des règles relatives à la consolidation¹.

Dans le cas où l'État détient une participation directe minoritaire dans une entité elle-même détenue par une entité directement contrôlée par l'État, son contrôle par l'État s'apprécie en considérant la détention directe et indirecte.

1.2.3. Entités non contrôlées

Les entités ne répondant pas à la définition et aux critères des entités contrôlées, sont classées dans la catégorie des entités non contrôlées.

Les entités sur lesquelles le contrôle de l'État est sérieusement restreint sont également classées dans cette catégorie de participations.

1.3. Créances rattachées aux participations

Les créances (dividendes, intérêts, parts de résultat) sont rattachées aux participations qui les engendrent. Les prêts et les avances consentis par l'État aux entités, contrôlées ou non, qui font partie de ses participations, sont également rattachés aux participations concernées.

2. COMPTABILISATION

2.1. Participations

La comptabilisation des participations à l'actif du bilan de l'État prend effet au moment où les droits correspondants sont transférés à l'État.

2.2. Prêts et avances

Les prêts et avances, consentis par l'État à des entités ne faisant pas partie de ses participations, sont des actifs immobilisés de l'État.

¹ L'article 136 de la loi n° - 2002-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière étend l'obligation d'établir des comptes consolidés aux établissements publics de l'Etat soumis aux règles de la comptabilité publique, à partir du 1^{er} janvier 2006.

Les prêts et avances sont rattachés à l'exercice au cours duquel les droits correspondants sont nés.

Les avances dont le remboursement est directement soumis à la réalisation de conditions dûment identifiées lors de la comptabilisation initiale, font l'objet, en plus de leur inscription à l'actif de l'État, d'une information en annexe.

3. ÉVALUATION

3.1. Participations

3.1.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

A leur entrée dans le patrimoine de l'État, les participations sont évaluées à leur coût d'acquisition.

Le coût d'acquisition des participations est égal au prix auquel elles ont été acquises ou aux apports initiaux de l'État. Les coûts tels que les commissions d'intermédiaires, les honoraires et les frais de banque sont inclus dans le coût d'acquisition, dans la mesure où ces frais sont directement rattachables à une opération.

Le financement par l'État, quand il n'est pas maître d'ouvrage, de travaux sur des biens contrôlés par une entité contrôlée est imputé sur la participation de l'État dans cette entité contrôlée. Il en est de même lors de leur livraison lorsque l'État a été maître d'ouvrage de tels travaux.

3.1.2. Évaluation à la date de clôture

A la date de clôture, l'État évalue ses participations de la manière suivante :

- > pour les participations relevant de la catégorie des entités contrôlées, à la valeur d'équivalence des participations concernées ;
- > pour les participations relevant de la catégorie des entités non contrôlées, au coût d'acquisition.

3.1.2.1. Participations évaluées par équivalence

La valeur d'équivalence d'une participation est égale à la quote-part, détenue directement par l'État, des capitaux propres de l'entité concernée.

En cas d'établissement de comptes consolidés de l'entité, les capitaux propres à prendre en compte sont les capitaux propres consolidés hors intérêts minoritaires.

A la date de clôture, la variation de la valeur globale d'équivalence des participations par rapport à l'année précédente est inscrite en écart d'équivalence.

Si la valeur globale d'équivalence des participations est inférieure à leur valeur globale initiale, une dépréciation globale est constatée. La dépréciation constatée au cours de l'exercice donne lieu à une dotation aux dépréciations, comptabilisée en charge de l'exercice.

Si la valeur globale d'équivalence est négative, une provision pour risque global est constituée à due concurrence de la valeur négative, une dépréciation globale étant par ailleurs constatée à hauteur de la valeur globale initiale. La provision constatée au cours de l'exercice donne lieu à une dotation aux provisions, comptabilisée en charge de l'exercice.

3.1.2.2. Participations évaluées au coût d'acquisition

Un test de dépréciation est pratiqué, en fin d'exercice, s'il existe un indice quelconque montrant que l'actif concerné a pu perdre notablement de sa valeur. La valeur nette comptable de la participation est comparée à sa valeur actuelle.

Si la valeur actuelle de la participation est jugée notablement (c'est-à-dire de manière significative) inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation est constatée.

La valeur nette comptable est égale à la valeur d'entrée, diminuée des éventuelles dépréciations. La valeur actuelle s'apprécie en fonction de l'utilité de l'actif pour l'État. Pour les participations de l'État, la valeur d'équivalence des participations tient lieu de valeur actuelle.

3.1.3. Valeur de sortie des participations

Lors de la sortie d'une participation, celle-ci est sortie de l'actif du bilan de l'État pour sa valeur d'entrée au bilan.

3.2. Prêts et avances

Les prêts et avances sont initialement comptabilisés à leur valeur nominale de remboursement.

La valeur d'inventaire des prêts et avances est égale à leur valeur actuelle, celle-ci étant une valeur d'estimation qui s'apprécie au regard de l'utilité de la créance pour l'État.

Une dépréciation est constatée dès l'apparition d'une perte probable, c'est-à-dire lorsque la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur nominale de remboursement.

Les prêts et avances dont la valeur nominale de remboursement a diminué font l'objet :

- > de la constatation d'une charge si la diminution est certaine et définitive,
- > d'une dépréciation si la diminution est réversible.

Les prêts et avances dont la valeur nominale de remboursement a augmenté font l'objet de la constatation d'un produit si l'augmentation est certaine et définitive ; si l'augmentation est réversible, la créance est conservée à sa valeur d'entrée.

Les intérêts courus sont rattachés au principal de la créance de l'État.

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

Dans les états financiers, sont présentés en annexe les tableaux de synthèse suivants :

Participations :

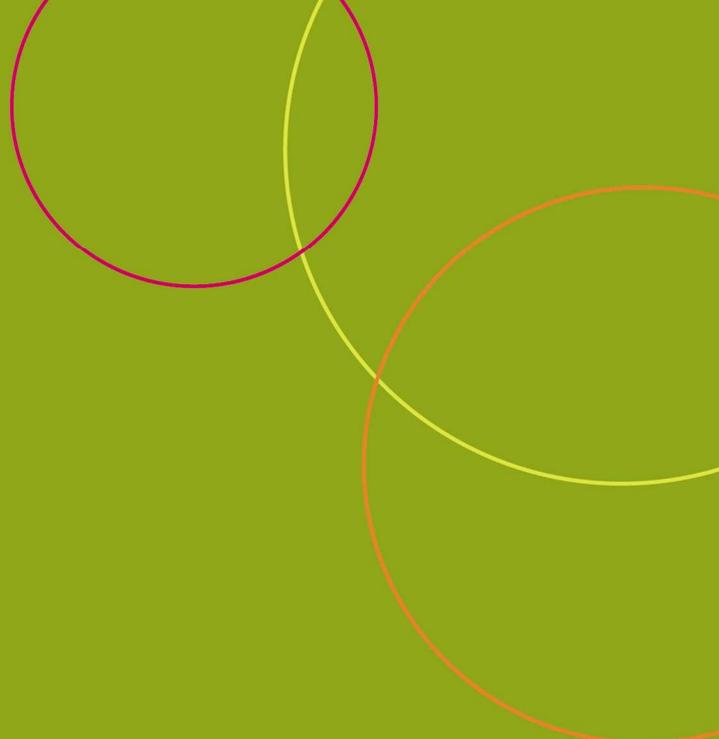
- > Liste des participations significatives contrôlées et détenues de manière directe, avec indication du taux de participation ;
- > Tableau des mouvements (cessions, acquisitions et fusions) de participations au cours de l'exercice ;
- > Tableau de ventilation de l'écart d'équivalence par catégories ;
- > Tableau des participations relatives à des entités présentant des capitaux propres négatifs.

Prêts et avances :

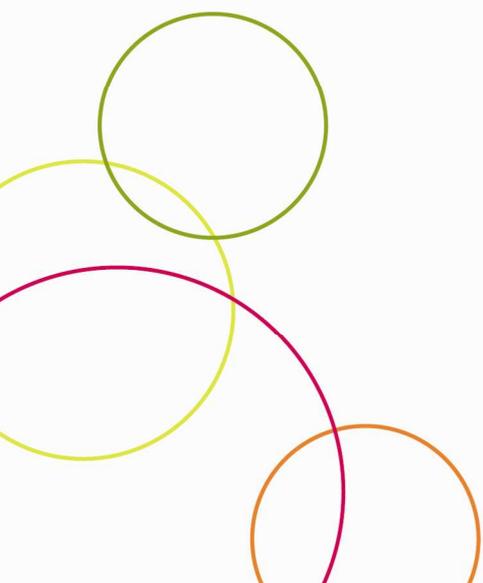
- > Montant et nature des avances dont le remboursement est conditionnel.

5. DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006

La valeur nette comptable des participations figurant au bilan de clôture du compte général de l'administration des finances tient lieu de valeur d'entrée lors du premier exercice d'application de la présente norme.



**NORME N°8
LES STOCKS**



EXPOSÉ DES MOTIFS	145
I. DÉFINITION DES STOCKS ET CHAMP D'APPLICATION.....	145
I.1. Seuils de signification.....	145
I.2. Éléments exclus du champ d'application	146
II. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION.....	146
II.1. Coût des stocks.....	146
II.2. Méthodes de détermination du coût.....	147
II.3. Comptabilisation en charges.....	147
III. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	148
DISPOSITIONS NORMATIVES.....	149
1. CHAMP D'APPLICATION	149
1.1. Définitions spécifiques à la norme	149
1.2. Champ d'application de la norme	149
1.3. Distinction entre stocks et immobilisations corporelles	150
2. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION.....	150
2.1. Évaluation initiale	150
2.2. Évaluation postérieure.....	150
2.3. Coûts des stocks.....	151
2.4. Méthodes de détermination du coût.....	151
2.5. Comptabilisation en charges.....	151
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	151

NORME N°8 – LES STOCKS

EXPOSÉ DES MOTIFS

La norme présentée ci-dessous traite des stocks de l'État. Elle aborde successivement les questions de définition et de champ d'application d'une part, et les méthodes d'évaluation à utiliser d'autre part.

I. DÉFINITION DES STOCKS ET CHAMP D'APPLICATION

Les stocks sont les biens acquis et détenus pour la revente, y compris, par exemple, les marchandises, les terrains ou les biens immobiliers acquis pour la revente.

Cette définition englobe également les produits finis ou les travaux en cours produits par l'État et comprend les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production, ainsi que les biens acquis ou produits par l'État, destinés à être distribués à des tiers gratuitement ou pour un prix symbolique.

Pour l'État, les stocks sont susceptibles de comprendre :

- > certaines munitions,
- > les approvisionnements consommables,
- > les matériels d'entretien,
- > les pièces de rechange pour immobilisations corporelles,
- > les réserves stratégiques (par exemple, réserves de combustible destinées à être utilisées en cas d'urgence, de catastrophe naturelle) ;
- > les stocks de monnaie métallique non émis ;
- > les en-cours de production ;
- > les terrains et immeubles détenus en vue de leur revente.

I.1. Seuils de signification

Compte tenu de la diversité des stocks concernés et de la frontière parfois très ténue entre stocks et immobilisations corporelles, ainsi qu'entre stocks et charges, des seuils de signification peuvent être fixés de manière à inclure une catégorie donnée d'éléments dans les stocks.

Ces seuils, qui sont déterminés par les textes d'application de la norme, peuvent être par exemple fixés par types d'éléments, par types de processus de production de biens ou services, ou par types d'activités.

La fixation de ces seuils a pour but d'assurer un lien concret entre la comptabilité générale de l'État et la gestion des stocks telle qu'elle est (ou sera) pratiquée par les gestionnaires, pour

leurs propres besoins. La comptabilité générale de l'État doit être directement connectée au système de gestion des ministères qui détiennent des stocks, pour répondre à leurs attentes. Si ce lien est abstrait, l'information comptable sur les stocks perd de sa pertinence.

I.2. Éléments exclus du champ d'application

La norme n'inclut pas dans la définition des stocks le cheptel, les stocks de produits agricoles et forestiers et de minerais chez des producteurs, dans la mesure où, conformément à des pratiques bien établies dans certains secteurs, ils sont évalués à la valeur nette de réalisation. Cela concerne par exemple les produits dont la vente est assurée par une garantie de l'État ou un contrat à terme, ou lorsqu'un marché homogène existe et que le risque de mévente est négligeable.

Enfin, les prestations de services en cours devant être rendues contre une rémunération directe nulle ou symbolique, ne sont pas non plus concernées par cette norme, compte tenu de leur difficulté d'évaluation.

II. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

La norme prévoit que la valeur initiale des stocks est égale à leur coût. L'évaluation postérieure consiste à évaluer les stocks au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, ou, dans le cas d'éléments devant être distribués pour un prix nul ou symbolique (ou consommés dans un processus de production de biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique), au plus faible du coût et du coût de remplacement courant, la valeur nette de réalisation étant dans ce cas difficile à déterminer.

Dans le cas où la valeur nette de réalisation (ou le coût de remplacement courant) est inférieur(e) à la valeur initiale, une dépréciation est constatée et donne lieu à comptabilisation d'une charge de l'exercice, selon les conditions normales de dépréciation des actifs (avec possibilité de reprendre cette dépréciation).

II.1. Coût des stocks

Pour l'État, un grand nombre de stocks sont liés à une prestation de service, plutôt qu'à des biens acquis et détenus pour leur revente, ou des biens produits en vue de leur vente. Dans le cas d'une fourniture de service, les stocks comprennent les coûts du service pour lesquels l'État n'a pas encore comptabilisé le produit correspondant : ces coûts sont principalement constitués des coûts de main-d'œuvre et des autres frais de personnel directement engagés pour fournir le service, y compris le personnel d'encadrement et les frais généraux attribuables. La main-d'œuvre et les autres coûts relatifs aux ventes et au personnel administratif général ne sont pas inclus mais sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

De manière plus générale, le coût des stocks comprend les coûts d'acquisition, les coûts de transformation et d'autres coûts.

Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des

matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer le coût d'acquisition.

Les coûts de transformation des stocks se rencontrent principalement dans le domaine industriel. Ils comprennent les coûts directement liés aux unités produites, telles que la main-d'œuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Un seuil de signification est nécessaire dans certains cas, comme pour certains stocks militaires, car la prise en compte de coûts de transformation liés aux très nombreux niveaux d'intermédiation pourrait conduire à une surévaluation des stocks et à une perte de signification.

Les autres coûts ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autres que de production ou les coûts de conception de produits à l'usage de destinataires spécifiques.

En revanche, sont par exemple exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus :

- > les montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production ;
- > les coûts de stockage, à moins que ces coûts ne soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production ;
- > les frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent ;
- > les frais de commercialisation.

II.2. Méthodes de détermination du coût

La norme prévoit l'utilisation de deux méthodes alternatives :

- > la méthode du premier entré – premier sorti,
- > ou la méthode du coût moyen pondéré.

Elle prévoit également, pour les éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et les biens et services affectés à des projets spécifiques, que soit effectuée une identification spécifique de leurs coûts individuels. Cela signifie que des coûts spécifiques sont attribués à des éléments identifiés des stocks. Cette méthode n'est pas appropriée lorsqu'il existe un grand nombre d'éléments des stocks qui sont habituellement fongibles.

II.3. Comptabilisation en charges

Le processus de comptabilisation en charges de la valeur comptable des stocks vendus, échangés ou distribués, aboutit à rattacher les produits et les charges. Dans le cas d'une prestation de service, le point à partir duquel les stocks sont comptabilisés en charges est normalement le moment auquel le service est rendu.

Certains éléments de stocks peuvent être affectés à d'autres comptes d'actifs, par exemple, les stocks utilisés comme éléments des immobilisations corporelles produites par l'État pour lui-

même. Les stocks ainsi affectés à un autre élément d'actif sont comptabilisés en charges au cours de la durée d'utilisation de cet actif.

III. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

La présente norme reprend globalement les dispositions de la norme IPSAS¹ 12, elle-même fortement inspirée de la norme IAS 2 relative aux stocks. La norme précise par ailleurs que les stocks font l'objet d'une dépréciation, dans les conditions prévues par le règlement du Comité de la réglementation comptable relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs (règlement CRC n° - 2002-10 du 12 décembre 2002), cette précision étant par ailleurs globalement conforme aux normes IAS et IPSAS précitées.

La norme IPSAS 12 diffère de la norme IAS 2 sur deux points principaux :

- > elle reconnaît, pour l'État et le secteur public, l'existence de stocks « distribués pour un prix nul ou symbolique » ; la norme reconnaît également l'existence, dans le cas de l'État, de services en cours de prestation devant être distribués pour un prix nul ou symbolique, qui sont d'ailleurs exclus du champ d'application ;
- > elle limite le nombre de méthodes de détermination du coût des stocks à deux (premier entré – premier sorti, ou PEPS d'une part ; coût moyen pondéré d'autre part) ; la méthode dernier entré – premier sorti (DEPS) est exclue de la norme IPSAS 12, alors qu'elle est acceptée comme méthode alternative par la norme IAS 2.

La norme IPSAS 12 aborde ainsi une spécificité importante de l'État, qui distribue certains biens ou services sans rémunération directe équivalente. La norme en tire deux conclusions :

- > les stocks distribués pour un prix nul ou symbolique sont évalués d'une manière différente des autres stocks : au lieu d'une évaluation au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, l'évaluation doit être conduite au plus faible du coût et du coût de remplacement courant ;
- > les services en-cours de prestation et devant être distribués pour un prix nul ou symbolique ne sont pas comptabilisés parmi les stocks.

Sur l'ensemble de ces points, la présente norme reprend les dispositions de la norme IPSAS 12.

¹ International Public Sector Accounting Standard; les normes IPSAS sont des normes internationales applicables aux États et au secteur public en général, établies par l'IFAC (International Federation of Accountants).

NORME N°8 – LES STOCKS

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. Définitions spécifiques à la norme

Dans la présente norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après :

Stocks

Actifs de l'État :

- > sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans un processus de production ;
- > sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans un processus de prestation de services ;
- > détenus pour être vendus ou distribués dans le cours normal de l'activité de l'État ;
- > ou faisant partie d'un processus de production pour être vendus ou distribués.

Valeur nette de réalisation

Prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement, et des coûts estimés nécessaires pour la réalisation de la vente.

Coût de remplacement courant

Coût qu'aurait à supporter l'État pour acquérir l'actif à la date de clôture.

1.2. Champ d'application de la norme

La présente norme s'applique aux stocks (tels que répondant à la définition ci-dessus) détenus ou contrôlés par l'État. Le contrôle de l'État sur les stocks concernés est apprécié au regard de la définition du contrôle donnée par la norme sur les immobilisations corporelles de l'État.

La notion de stocks s'applique à partir de seuils de signification, définis par les textes d'application de la présente norme. Ces seuils peuvent être, par exemple, déterminés par catégories d'éléments, par types de processus de production, ou par types d'activités concernées.

La présente norme ne s'applique pas aux :

- > travaux en cours générés par des contrats de construction y compris les contrats directement connexes de fourniture de services ;

- > instruments financiers ;
- > cheptel, stocks de produits agricoles et forestiers et de minerais chez des producteurs, dans la mesure où, conformément à des pratiques bien établies dans certains secteurs, ils sont évalués à la valeur nette de réalisation ;
- > actifs biologiques liés à l'activité agricole ;
- > prestations de services en cours devant être rendues contre une rémunération directe nulle ou symbolique.

1.3. Distinction entre stocks et immobilisations corporelles

Les stocks sont des éléments entrés ou destinés à entrer dans un processus de production, de prestation de services ou de commercialisation. Contrairement aux immobilisations corporelles et incorporelles, ils ne sont pas destinés à servir de façon durable à l'activité de l'État.

2. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

Un élément est comptabilisé en stocks lorsque :

- > son coût peut être évalué de manière fiable ;
- > et il est probable que les avantages économiques futurs liés à cet élément bénéficieront à l'État.

2.1. Évaluation initiale

A leur entrée dans le patrimoine de l'État, les stocks sont évalués :

- > à leur coût d'acquisition (pour ceux acquis à titre onéreux) ;
- > à leur coût de production (pour ceux produits par l'État) ;
- > à leur valeur de marché (pour ceux acquis à titre gratuit).

2.2. Évaluation postérieure

Postérieurement à leur entrée dans le patrimoine de l'État, les stocks sont évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation, sauf lorsqu'ils sont détenus pour être :

- > distribués pour un prix nul ou symbolique ; ou
- > consommés dans un processus de production de biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique.

Dans ces deux derniers cas, ils sont évalués au plus faible du coût et du coût de remplacement courant.

Sur cette base, un amoindrissement de la valeur des stocks est reflété par la constatation d'une dépréciation, qui donne lieu, selon les mécanismes prévus par les règles régissant la comptabilité des entreprises et précisés ci-après (§ 2.5 Comptabilisation en charges), à une dotation inscrite en charge de l'exercice, et à une reprise si la valeur des stocks ainsi dépréciée augmente lors d'un exercice ultérieur.

Cette dépréciation s'apprécie unité par unité ou catégorie par catégorie ; elle prend en considération les perspectives de vente, de distribution ou d'utilisation.

2.3. Coût des stocks

Le coût des stocks comprend tous les coûts d'acquisition et les autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent lors de leur entrée dans le patrimoine de l'État. Seuls les coûts de transformation représentant une valeur significative sont incorporés dans le coût des stocks.

2.4. Méthodes de détermination du coût

Le coût des stocks est déterminé en utilisant la méthode du premier entré – premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré, sauf pour les cas prévus à la fin du présent paragraphe 2.4.

L'application du principe précédent doit conduire à l'utilisation de la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks de même nature et de même usage. Pour des stocks de nature ou d'usage différent, des méthodes différentes peuvent être justifiées. Une différence de nature géographique (et des règles fiscales correspondantes) n'est pas suffisante en elle-même pour justifier l'utilisation de méthodes différentes.

Par exception aux dispositions des deux paragraphes précédents, le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques est déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.

2.5. Comptabilisation en charges

Lorsque les stocks sont vendus, échangés ou distribués, la valeur comptable de ces stocks est comptabilisée en charge de l'exercice au cours duquel le produit correspondant est comptabilisé. S'il n'existe pas de produit correspondant, la charge est comptabilisée lorsque les biens sont distribués ou lorsque le service correspondant est rendu.

Le montant de toute dépréciation des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation ou à leur coût de remplacement courant et toutes les pertes de stocks sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel la dépréciation ou la perte se produit.

Le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks résultant d'une augmentation de la valeur nette de réalisation ou du coût de remplacement courant est comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans l'exercice au cours duquel la reprise intervient.

3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

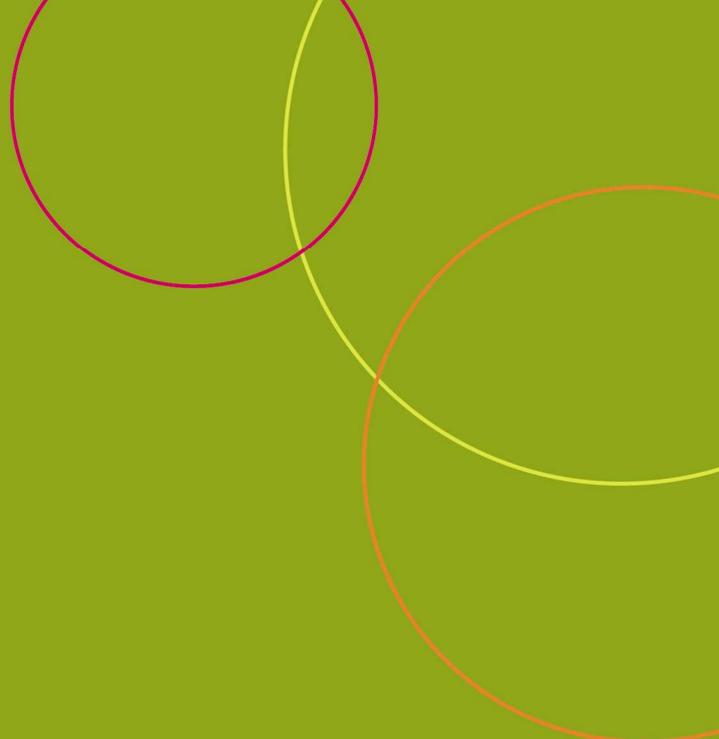
Les états financiers indiquent :

- > les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée ;
- > la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories ;

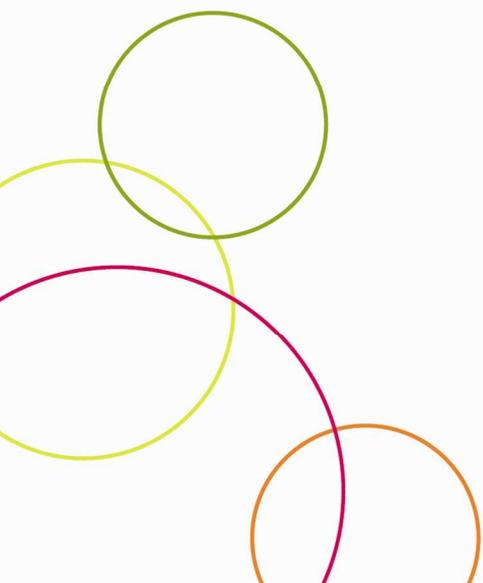
- > le montant de toute reprise de dépréciation qui est comptabilisé en produit de l'exercice selon le § 2.5 ;
- > les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks selon le § 2.5 ;
- > la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.

Les états financiers indiquent :

- > soit le coût des stocks comptabilisés en charges au cours de l'exercice ;
- > soit les coûts d'exploitation applicables aux produits, comptabilisés en charges au cours de l'exercice, classés par nature.



**NORME N°9
LES CRÉANCES
DE L'ACTIF CIRCULANT**



EXPOSÉ DES MOTIFS	155
I. LE CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME.....	155
II. LA DÉPRÉCIATION DES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT À L'INVENTAIRE	155
III. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	157
DISPOSITIONS NORMATIVES.....	158
1. CHAMP D'APPLICATION	158
2. COMPTABILISATION	158
2.1. Les principes généraux de comptabilisation	158
2.2. La comptabilisation des décisions d'apurement des créances	158
2.3. La comptabilisation des dotations aux dépréciations de créances.....	159
3. ÉVALUATION.....	159
3.1. L'évaluation initiale	159
3.2. L'évaluation à l'inventaire.....	159
4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	160

NORME N°9 – LES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

EXPOSÉ DES MOTIFS

La présente norme a pour objet de définir les règles de comptabilisation et d'évaluation des créances de l'actif circulant.

I. LE CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME

Les créances de l'actif circulant de l'État sont des sommes dues à l'État par des tiers et qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à être immobilisées.

Les créances de l'actif circulant de l'État relevant du champ d'application de la présente norme sont composées :

- > des créances sur les clients, qui correspondent à des ventes de biens ou à des prestations de services ;
- > des créances sur les redevables, qui correspondent notamment aux impôts et amendes que l'État recouvre pour son compte ou pour le compte de tiers ;
- > des créances sur les autres débiteurs.

La norme s'applique également aux comptes rattachés aux créances sur les débiteurs, tels que les effets de commerce.

Les créances liées aux opérations de trésorerie relèvent, en revanche, de la norme n° 10 relative aux composantes de la trésorerie.

II. LA DÉPRÉCIATION DES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT À L'INVENTAIRE

La présente norme précise le mode de comptabilisation et les méthodes d'évaluation des dépréciations de créances.

Les dotations aux dépréciations de créances à l'inventaire sont comptabilisées :

- > en charges de fonctionnement, pour les créances recouvrées pour le compte de l'État ;
- > en charges d'intervention, pour les créances recouvrées pour le compte de tiers et dont l'État supporte le risque de non-paiement. En effet, dans le cas des impôts directs locaux par exemple, la dépréciation de ces impôts vise à tenir compte des admissions en non-valeur, des décisions gracieuses et des autres dégrèvements qui les affecteront ultérieurement et qui constitueront, lors du prononcé de ces décisions d'apurement, des charges d'intervention de l'État sur les exercices suivants.

Les créances dont l'État ne supporte pas le risque de non-paiement (cas de la taxe sur les logements vacants, par exemple) doivent également être évaluées pour leur valeur actuelle à l'inventaire. Cependant, l'État ne supporte pas de charge en cas d'irrecouvrabilité de ces créances. Par conséquent, aucune dépréciation de ces créances n'est comptabilisée, mais une information relative à la valeur actuelle de ces créances est donnée en annexe.

Le montant des dotations aux dépréciations peut être calculé, soit à partir de l'examen de chaque créance, soit à partir d'une estimation statistique, sous réserve que la méthode arrêtée permette de justifier le taux de dépréciation retenu pour chaque catégorie de créances sur la base, notamment, de données historiques internes.

La méthode statistique est utilisée dans les cas où les créances d'une même catégorie sont trop nombreuses pour permettre un examen individuel des créances. C'est le cas, notamment, des créances fiscales.

Dans le domaine fiscal, la dépréciation des créances à l'inventaire se caractérise par la constitution de dotations par nature d'impôts, compte tenu de la différence observée dans les résultats du recouvrement selon les impôts concernés.

Ces dotations par nature d'impôts font l'objet d'une évaluation statistique basée sur la situation des créances à la clôture de l'exercice. Une distinction est ainsi opérée entre :

- > les créances douteuses et litigieuses présentant un risque avéré de non-recouvrement ;
- > les créances ne présentant pas de risque encore avéré de non-recouvrement. Ces créances font également l'objet de dépréciations étant donné que les impositions émises ne sont jamais intégralement acquittées. Elles concernent essentiellement les créances dont la date limite de paiement est postérieure au 31 décembre.

La méthode d'évaluation des créances fiscales repose sur le classement des créances en différentes catégories selon leur situation à la clôture de l'exercice (créances contestées, créances soumises à une procédure collective, par exemple) en distinguant, en outre, les créances issues d'un contrôle fiscal des autres créances. Ce classement des créances conduit à l'application d'un taux de dépréciation spécifique à chacune de ces catégories. Ces taux de dépréciation différenciés sont déterminés à partir de l'analyse de données historiques.

La comptabilisation des dépréciations se caractérise par la reprise globale de la dépréciation du stock initial des créances et par la constatation de la dépréciation du stock final des créances.

La dépréciation de l'intégralité des créances fiscales restant à recouvrer à la clôture de l'exercice justifie l'absence de suivi des créances dépréciées à un compte spécifique comparable au compte 416 « Clients douteux et litigieux » des entreprises.

III. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

La présente norme s'inspire des principes généraux du plan comptable général.

Les règles de comptabilisation des créances de l'actif circulant de l'État répondent aux conditions générales de comptabilisation des actifs, à savoir :

- > il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ;
- > la créance est identifiable ;
- > sa valeur peut être évaluée avec une fiabilité suffisante.

Par ailleurs, les créances comptabilisées à l'actif peuvent avoir pour contrepartie :

- > un produit de l'État, si les conditions de comptabilisation des produits sont remplies ;
- > un compte de passif, si les conditions de comptabilisation des produits ne sont pas remplies. Ainsi, les créances recouvrées pour le compte de tiers ont pour contrepartie une obligation à l'égard du tiers bénéficiaire.

Parmi les décisions d'apurement portant sur des créances recouvrées pour le compte de l'État, une distinction est opérée en fonction du caractère fondé ou non de la créance initialement comptabilisée.

Les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance (telles que les dégrèvements et annulations suite à erreur) sont comptabilisées en diminution des produits bruts, à l'instar des erreurs de facturation dans la comptabilité des entreprises.

Les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance (telles que les décisions gracieuses et les admissions en non-valeur) sont comptabilisées en charges, selon la même logique que les abandons de créances et les pertes sur créances irrécouvrables comptabilisées par les entreprises.

Les règles générales d'évaluation des créances de l'actif circulant s'inspirent également des principes du plan comptable général, dans la mesure où :

- > les créances de l'actif circulant sont initialement comptabilisées pour le montant dû à l'État par les tiers ;
- > la valeur d'inventaire des créances de l'actif circulant est égale à leur valeur actuelle, qui correspond aux flux de trésorerie attendus ;
- > l'amoidrissement de la valeur des créances résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une dépréciation.

NORME N°9 – LES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Les créances de l'actif circulant sont des sommes dues à l'État par des tiers et qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à être immobilisées.

La présente norme s'applique :

- > aux créances sur les clients ;
- > aux créances sur les redevables ;
- > aux créances sur les autres débiteurs.

La présente norme ne s'applique pas :

- > aux créances rattachées à des participations ;
- > aux prêts et avances accordés par l'État ;
- > aux créances liées aux opérations de trésorerie.

2. COMPTABILISATION

2.1. Les principes généraux de comptabilisation

La comptabilisation d'une créance de l'actif circulant répond aux conditions générales de comptabilisation d'un actif.

Les créances comptabilisées à l'actif peuvent avoir pour contrepartie :

- > un produit de l'État, si les conditions de comptabilisation des produits sont remplies ;
- > un compte de passif, si les conditions de comptabilisation des produits ne sont pas remplies.

2.2. La comptabilisation des décisions d'apurement des créances

La comptabilisation des décisions d'apurement des créances diffère selon qu'elles portent sur des créances recouvrées pour le compte de l'État ou sur des créances recouvrées pour le compte de tiers.

Parmi les décisions d'apurement portant sur des créances recouvrées pour le compte de l'État, une distinction est opérée en fonction du caractère fondé ou non de la créance initialement comptabilisée :

- > les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance sont comptabilisées en diminution des produits bruts ;
- > les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance sont comptabilisées en charges de fonctionnement.

La comptabilisation des décisions d'apurement des créances recouvrées pour le compte de tiers diffère selon que l'État supporte ou non le risque de non-paiement de la créance :

- > si le risque de non-paiement est à la charge de l'État, les décisions d'apurement portant sur ces créances sont comptabilisées en charges d'intervention ;
- > si le risque de non-paiement n'est pas à la charge de l'État, les décisions d'apurement portant sur ces créances sont comptabilisées au bilan, en diminution de l'obligation à l'égard du tiers.

2.3. La comptabilisation des dotations aux dépréciations de créances

Lorsque l'État supporte le risque de non-paiement des créances, les dotations aux dépréciations de créances sont comptabilisées :

- > en charges de fonctionnement, pour les créances recouvrées pour le compte de l'État ;
- > en charges d'intervention, pour les créances recouvrées pour le compte de tiers.

Lorsque l'État ne supporte pas le risque de non-paiement des créances, aucune dépréciation n'est comptabilisée.

3. ÉVALUATION

3.1. L'évaluation initiale

Les créances de l'actif circulant sont initialement comptabilisées pour le montant dû à l'État par les tiers.

3.2. L'évaluation à l'inventaire

La valeur d'inventaire des créances de l'actif circulant est égale à leur valeur actuelle, qui correspond aux flux de trésorerie attendus.

La valeur comptable des créances de l'actif circulant correspond au montant des créances restant à recouvrer à la clôture de l'exercice.

Dans les cas où la valeur d'inventaire des créances est inférieure à leur valeur comptable, il est nécessaire de ramener la valeur comptable à la valeur d'inventaire.

L'amointrissement de la valeur des créances résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une dépréciation.

Le montant de la dotation aux dépréciations peut être calculé, soit à partir de l'examen de chaque créance, soit à partir d'une estimation statistique, sous réserve que la méthode arrêtée

permette de justifier le taux de dépréciation retenu pour chaque catégorie de créances sur la base, notamment, de données historiques internes.

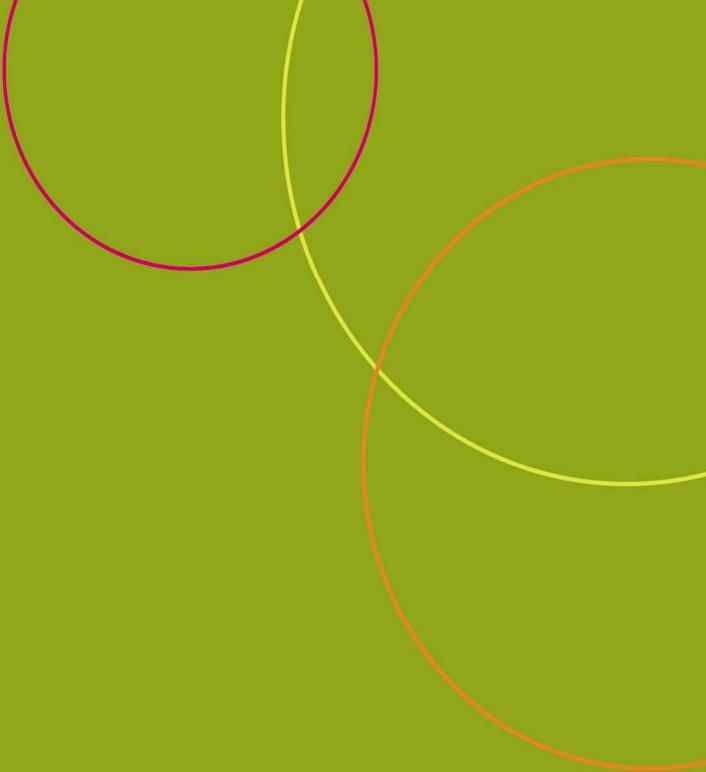
La méthode statistique est utilisée dans les cas où les créances d'une même catégorie sont trop nombreuses pour permettre un examen individuel des créances.

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

Les méthodes d'évaluation des dépréciations de créances sont présentées dans l'annexe.

Une information relative à la valeur actuelle des créances dont l'État ne supporte pas le risque de non-paiement est donnée dans l'annexe.

La nature et le montant des charges constatées d'avance sont présentés dans l'annexe.



**NORME N°10
LES COMPOSANTES
DE LA TRÉSORERIE
DE L'ÉTAT**



EXPOSÉ DES MOTIFS	163
I. PÉRIMÈTRE DES COMPOSANTES DE LA TRÉSORERIE DE L'ÉTAT.....	163
I.1. Les dépôts des correspondants du Trésor et des autres personnes habilitées : les composantes spécifiques.....	163
I.2. Les composantes non spécifiques.....	164
I.2.1. Disponibilités	164
I.2.2. Éléments liés à la gestion de la trésorerie de l'État	164
I.2.3. Les équivalents de trésorerie.....	165
II. RÈGLE DE PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS	165
III. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	165
 DISPOSITIONS NORMATIVES.....	166
1. CHAMP D'APPLICATION	166
1.1. Les composantes de la trésorerie.....	166
1.1.1. Les éléments d'actif	166
1.1.1.1. Les disponibilités.....	166
1.1.1.2. Les autres composantes de la trésorerie	166
1.1.1.3. Les équivalents de la trésorerie.....	167
1.1.2. Les éléments de passif	167
1.1.2.1. Les dépôts des correspondants du Trésor et des autres personnes habilitées	167
1.1.2.2. Les autres éléments de passif composant la trésorerie.....	167
1.2. Les créances et dettes diverses.....	168
2. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION.....	168
2.1. Les composantes de la trésorerie.....	168
2.1.1. Règles de comptabilisation	168
2.1.1.1. Les disponibilités.....	168
2.1.1.2. Les autres composantes de la trésorerie	168
2.1.1.3. Les équivalents de la trésorerie.....	169
2.1.1.4. Les éléments de passif composant la trésorerie.....	169
2.1.2. Règles d'évaluation	169
2.1.2.1. Règles d'évaluation initiale	169
2.1.2.2. Règles d'évaluation postérieure	169
2.2. Les créances et dettes diverses.....	169
3. INFORMATION À PORTER DANS L'ANNEXE	169
 ILLUSTRATION	170

NORME N°10 – LES COMPOSANTES DE LA TRÉSORERIE DE L'ÉTAT

EXPOSÉ DES MOTIFS

La présente norme a pour objet de définir les composantes de la trésorerie de l'État afin d'en permettre l'identification, la présentation et l'analyse, en tenant compte des spécificités de l'État.

Le champ de la présente norme ne concerne pas les charges et produits liés aux opérations de trésorerie qui sont traités dans les normes n° 2 sur les charges et n° 4 sur les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers.

I. PÉRIMÈTRE DES COMPOSANTES DE LA TRÉSORERIE DE L'ÉTAT

La norme s'applique aux éléments d'actif et aux éléments de passif composant la trésorerie de l'État.

Les éléments d'actif composant la trésorerie de l'État comprennent :

- > les fonds sur les comptes bancaires et les fonds en caisse ;
- > les valeurs en cours d'encaissement ou à l'escompte et les valeurs en cours de décaissement ;
- > les « autres composantes de la trésorerie », c'est à dire les valeurs mobilisables à très court terme qui ne présentent pas de risque de changement de valeur ;
- > les « équivalents de trésorerie », c'est à dire les placements à court terme très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

Les éléments de passif composant la trésorerie de l'État comprennent tous les fonds remboursables à vue ou pour lesquels une durée très brève (de quelques jours) a été fixée. Il s'agit des dépôts des correspondants du Trésor et des autres personnes habilitées ainsi que des fonds liés à la gestion de la trésorerie de l'État.

Parmi ces composantes, certaines sont spécifiques à l'État et d'autres non.

I.1. Les dépôts des correspondants du Trésor et des autres personnes habilitées : les composantes spécifiques

Les dépôts des correspondants du Trésor et des autres personnes habilitées sont des composantes de la trésorerie de l'État car il s'agit de fonds qui ont un impact sur les disponibilités de l'État mais qui appartiennent à des tiers et qui sont restituables à ces derniers à tout moment.

Ces dépôts sont considérés par la norme comme un élément de passif composant la trésorerie de l'État. En effet, conformément à la définition d'une dette financière donnée par la norme n° - 11, ces dépôts ne peuvent être considérés comme une dette financière en raison de la nature des opérations réalisées qui ne résultent pas d'une décision de financement mais d'une obligation de dépôt des fonds au Trésor public (ou d'une convention prévoyant ce dépôt).

Plus précisément, ces dépôts correspondent, selon que les échéances sont fixées de façon précise ou non, aux notions de dettes non financières ou d'autres passifs données par la norme n° 12. Toutefois, en tant que composante de la trésorerie de l'État, ils sont traités dans la présente norme.

I.2. Les composantes non spécifiques

Les composantes non spécifiques sont les fonds sur les comptes bancaires et les fonds en caisse, les valeurs en cours d'encaissement, à l'escompte ou en cours de décaissement, les éléments liés à la gestion de la trésorerie de l'État et les équivalents de trésorerie. Selon le cas, la norme les classe parmi les éléments d'actif ou les éléments de passif composant la trésorerie de l'État.

I.2.1. Disponibilités

Les disponibilités sont toutes les valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal.

Elles comprennent :

- > les fonds sur les comptes bancaires et les fonds en caisse,
- > les valeurs à l'encaissement ou à l'escompte, présentées à l'actif du bilan de l'État après déduction des valeurs en cours de décaissement.

I.2.2. Éléments liés à la gestion de la trésorerie de l'État

Le solde du compte courant du Trésor à la Banque de France doit être créditeur en fin de journée. La gestion de la trésorerie de l'État a pour objectif de limiter ce solde et de placer les excédents ponctuels au meilleur prix. Pour atteindre ces deux objectifs, l'État réalise, selon la situation, des prises ou mises en pension de titres d'État, des emprunts ou des placements de liquidités sur le marché interbancaire ou auprès de certains États européens ou encore utilise des lignes de crédit. Ces opérations sont des composantes de la trésorerie de l'État car il s'agit soit de valeurs mobilisables à très court terme ne présentant pas de risque de changement de valeur soit d'exigibilités immédiates. Les prises en pension de titres d'État et les placements de liquidités sont compris dans les éléments d'actif composant la trésorerie et plus précisément dans les « autres composantes de la trésorerie ». Les mises en pension, les emprunts de liquidités et les lignes de crédit utilisées sont compris dans les éléments de passif composant la trésorerie.

I.2.3. Les équivalents de trésorerie

L'État n'a pour l'instant pas recours à ce type d'instrument. Néanmoins, s'agissant de composantes de la trésorerie, leur définition est prévue par la norme. Ces placements à court terme, très liquides, qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur, sont classés parmi les éléments d'actif composant la trésorerie.

II. RÈGLE DE PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

Afin de permettre une analyse des composantes de la trésorerie de l'État, celles-ci apparaissent distinctement au sein des états financiers de l'État.

Ainsi :

- > une rubrique « Trésorerie » apparaît à l'actif et au passif du bilan,
- > le tableau des flux de trésorerie, présente, pour la période, les entrées et sorties des éléments d'actif et de passif composant la trésorerie de l'État.

Dans la rubrique « Trésorerie » à l'actif du bilan, le cumul des valeurs en cours d'encaissement et à l'escompte et des valeurs en cours de décaissement est présenté sur une seule ligne, ce qui peut conduire à faire apparaître un montant négatif.

III. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

Conformément à l'objectif de la norme exposé ci-dessus, les définitions, principes et règles comptables applicables aux composantes de la trésorerie sont adaptés aux spécificités de l'État.

Les règles de comptabilisation et d'évaluation sont conformes à celles énoncées dans le plan comptable général annexé au règlement n° - 99-03 du 29 avril 1999 modifié du Comité de la réglementation comptable.

Les définitions et les règles de présentation dans les états financiers des composantes de la trésorerie de l'État sont particulières à l'État.

NORME N° 10 – LES COMPOSANTES DE LA TRÉSORERIE DE L'ÉTAT

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Le champ d'application de la norme couvre les éléments d'actif et de passif liés aux opérations de trésorerie de l'État. Parmi ces éléments figurent les composantes de la trésorerie ainsi que les créances et dettes diverses accessoires à ces composantes.

1.1. Les composantes de la trésorerie

Les opérations de trésorerie sont celles qui entraînent des changements dans le montant et la composition des éléments d'actif et de passif composant la trésorerie.

1.1.1. Les éléments d'actif

Les éléments d'actif recouvrent les disponibilités, les autres composantes de la trésorerie et les équivalents de trésorerie.

1.1.1.1. Les disponibilités

Les disponibilités sont toutes les valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal.

Elles comprennent :

- > les fonds sur les comptes bancaires et les fonds en caisse,
- > les valeurs à l'encaissement ou à l'escompte, présentées à l'actif du bilan de l'État après déduction des valeurs en cours de décaissement.

1.1.1.2. Les autres composantes de la trésorerie

Les autres composantes de la trésorerie sont toutes les valeurs mobilisables à très court terme ne présentant pas de risque de changement de valeur.

Elles comprennent :

- > les créances résultant des prises en pension sur titres d'État ;
- > les créances résultant des dépôts de fonds sur le marché interbancaire et auprès des États de la zone euro.

La prise en pension est une opération par laquelle une personne (le cédant) cède en propriété ses titres à l'État (le cessionnaire) à titre de garantie, le cédant et le cessionnaire s'engageant

respectivement et irrévocablement, le premier à les reprendre, le second à les rétrocéder, pour un prix et une date convenus.

Les dépôts de fonds sur le marché interbancaire et auprès des États de la zone euro sont des transferts de capitaux à très court terme réalisés sans livraison de titre.

1.1.1.3. Les équivalents de trésorerie

Les équivalents de trésorerie sont les placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

1.1.2. Les éléments de passif

Ils sont la contrepartie de fonds reçus remboursables à vue ou à très court terme et pouvant donner lieu à rémunération.

Ils comprennent :

- > les dépôts des correspondants du Trésor et des autres personnes habilitées ;
- > les autres éléments de passifs.

1.1.2.1. Les dépôts des correspondants du Trésor et des autres personnes habilitées

Les correspondants du Trésor sont les organismes qui, soit en application de lois et règlements déposent à titre obligatoire des fonds au Trésor, soit en vertu de conventions sont autorisés à procéder à des opérations de recettes ou de dépenses par l'intermédiaire des comptables du Trésor.

Les autres personnes habilitées sont toutes celles qui sont autorisées à déposer leurs fonds au Trésor public.

1.1.2.2. Les autres éléments de passif composant la trésorerie

Les autres éléments de passif composant la trésorerie sont :

- > les dettes résultant des mises en pension de titres d'État ;
- > les dettes résultant d'emprunts sur le marché interbancaire et auprès des États de la zone euro ;
- > les dettes liées à l'utilisation des lignes de crédit.

La mise en pension est une opération par laquelle l'État (le cédant) cède en propriété ses titres à une autre personne (le cessionnaire), le cédant et le cessionnaire s'engageant respectivement et irrévocablement, le premier à les reprendre, le second à les rétrocéder, pour un prix et une date convenus.

Les emprunts sur le marché interbancaire et auprès des États de la zone euro sont des transferts de capitaux à très court terme réalisés sans livraison de titre.

Les lignes de crédit sont les autorisations souscrites auprès d'intermédiaires financiers pour une durée très brève.

1.2. Les créances et dettes diverses

Les créances et dettes diverses comprennent les appels de marge mis en place pour sécuriser les opérations de prise en pension sur titres d'État.

Ces appels de marge constituent des dettes ou créances car ils sont restituables par l'État ou la contrepartie sur une périodicité donnée.

2. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

2.1. Les composantes de la trésorerie

2.1.1. Règles de comptabilisation

2.1.1.1. Les disponibilités

Les disponibilités sont comptabilisées dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les valeurs correspondantes sont acquises.

Les valeurs à l'encaissement sont comptabilisées :

- > pour les chèques, lors de leur remise à l'encaissement ;
- > pour les effets de commerce, lors de leur remise à l'encaissement ou à l'escompte ;
- > pour les autres moyens de paiement, selon le cas, lors de leur remise à l'encaissement ou lors de leur échéance.

Les chèques émis sont comptabilisés lors de leur émission dans des comptes de disponibilités spécifiques.

Les fonds sur les comptes bancaires sont comptabilisés :

- > lors de l'émission des ordres de virement ;
- > lors de la réception des relevés bancaires dans les autres cas.

2.1.1.2. Les autres composantes de la trésorerie

Les autres composantes de la trésorerie sont comptabilisées dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les créances correspondantes sont nées.

Les créances résultant des prises en pension sur titres d'État, des dépôts sur le marché interbancaire et des dépôts auprès des États de la zone Euro sont comptabilisées lors de la conclusion de l'opération de placement.

2.1.1.3. Les équivalents de trésorerie

Les équivalents de trésorerie sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les créances correspondantes sont nées.

2.1.1.4. Les éléments de passif composant la trésorerie

Les éléments de passif composant la trésorerie sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les obligations correspondantes sont nées.

Les passifs liés aux dépôts des correspondants du Trésor et à ceux des autres personnes habilitées sont comptabilisés lors de tout mouvement financier intervenu sur le compte du correspondant ou des autres personnes habilitées ou lors de la réalisation par l'intermédiaire des comptables du Trésor des opérations de recettes ou dépenses.

Les dettes résultant des mises en pension de titres d'État, d'emprunts sur le marché interbancaire et d'emprunts auprès des États de la zone Euro sont comptabilisées lors de la réalisation de l'opération de mise en pension ou d'emprunt.

Les dettes liées aux lignes de crédit sont comptabilisées lors de l'utilisation des autorisations souscrites.

2.1.2. Règles d'évaluation

2.1.2.1. Règles d'évaluation initiale

Les éléments d'actif et de passif composant la trésorerie sont enregistrés pour leur montant nominal.

2.1.2.2. Règles d'évaluation postérieure

Les disponibilités en devises existant à la clôture de l'exercice sont converties en euro sur la base du dernier cours de change au comptant. Les écarts de conversion sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

Les intérêts courus non échus des éléments de passif composant la trésorerie et des dettes diverses liées aux opérations de trésorerie doivent être constatés à la clôture de l'exercice.

2.2. Les créances et dettes diverses

Les créances et dettes résultant des appels de marge liés aux prises en pension de titres d'État sont comptabilisées pour le montant correspondant à la variation de valeur des titres reçus en garantie dans la limite d'un seuil fixé.

3. INFORMATION À PORTER DANS L'ANNEXE

Une information sur les effets escomptés non échus et sur le montant des lignes de crédit autorisées doit être donnée.

NORME N° 10 - LES COMPOSANTES DE LA TRÉSORERIE DE L'ÉTAT

ILLUSTRATION

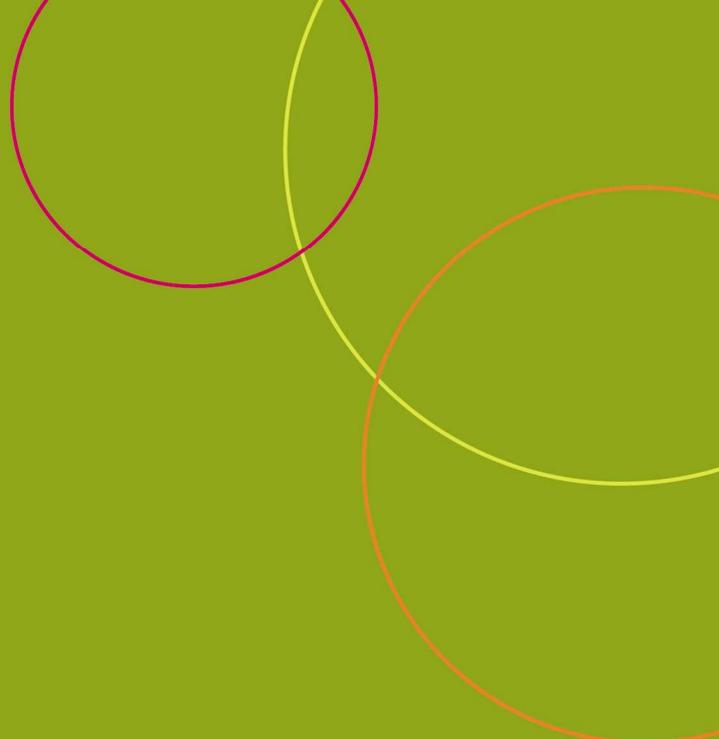
Lien avec les dispositions de la loi organique

La loi organique établit une séparation entre les ressources et charges budgétaires et les ressources et charges de trésorerie.

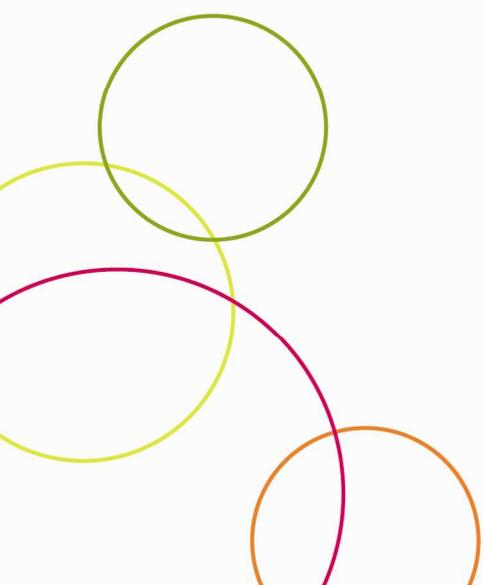
Son article 25 donne le périmètre des ressources et charges de trésorerie : « Les ressources et les charges de trésorerie de l'État résultent des opérations suivantes :

- 1° Le mouvement des disponibilités de l'État ;
- 2° L'escompte et l'encaissement des effets de toute nature émis au profit de l'État ;
- 3° La gestion des fonds déposés par des correspondants ;
- 4° L'émission, la conversion, la gestion et le remboursement des emprunts et autres dettes de l'État. Les ressources et les charges de trésorerie afférentes à ces opérations incluent les primes et décotes à l'émission ».

Seules les opérations visées aux 1°, 2° et 3° de l'article 25 sont couvertes par la présente norme. Les opérations visées au 4° relèvent des normes n° 11 « Dettes financières et instruments financiers à terme » et n° 12 « Provisions pour risques et charges, dettes non financières et autres passifs »



NORME N°11
LES DETTES FINANCIÈRES
ET LES INSTRUMENTS
FINANCIERS À TERME



EXPOSÉ DES MOTIFS	174
I. PRINCIPES ET RÈGLES COMPTABLES	174
II. SPÉCIFICITÉS LIÉES AUX DETTES REPRIS PAR L'ÉTAT	176
III. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	176
DISPOSITIONS NORMATIVES.....	177
1. CHAMP D'APPLICATION	177
1.1. Les dettes financières.....	177
1.1.1. Les emprunts émis	178
1.1.1.1. Les emprunts émis sous forme de titres négociables.....	178
1.1.1.2. Les emprunts émis sous forme de titres non négociables.....	178
1.1.2. Les emprunts pris en charge par l'État.....	178
1.2. Les instruments financiers à terme	178
1.2.1. Présentation générale.....	178
1.2.2. Contrats sur éléments non financiers relevant de la présente norme	179
1.3. Les créances immobilières.....	179
1.4. Les dettes diverses	180
2. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION.....	180
2.1. Les dettes financières.....	176
2.1.1. Règles générales de comptabilisation et d'évaluation	180
2.1.2. Règles particulières de comptabilisation et d'évaluation.....	181
2.1.2.1. Les emprunts indexés : OATI et OAT€I	181
2.1.2.2. Les primes et décotes des titres émis selon la technique de l'assimilation	181
2.1.2.3. Les intérêts précomptés à l'émission	181
2.1.2.4. Les rachats de titre d'État.....	181
2.1.2.5. Les emprunts à intérêts capitalisés	181
2.1.2.6. Les emprunts en devises.....	181
2.1.2.6.1. Principal.....	182
2.1.2.6.2. Intérêts	182
2.1.2.6.3. Opérations de couverture	182
2.1.2.7. Les titres émis au profit de la caisse de la dette publique.....	182
2.2. Les instruments financiers à terme	183
2.2.1. Règles de comptabilisation et d'évaluation applicables aux contrats d'échange de taux d'intérêt et de devises	183
2.2.1.1. Classement des contrats selon leur objet	183
2.2.1.1.1. Règle générale	183
2.2.1.1.2. Application spécifique aux contrats d'échange de taux d'intérêt négociés dans le cadre d'une stratégie de réduction de la durée de vie moyenne de la dette financière	184
2.2.1.2. Comptabilisation et évaluation en cours d'exercice	184
2.2.1.3. Comptabilisation et évaluation à la clôture de l'exercice	185
2.2.1.3.1. Comptabilisation et évaluation à la clôture de l'exercice des charges et produits relatifs aux contrats classés dans la catégorie a)	185
2.2.1.3.2. Comptabilisation et évaluation à la clôture de l'exercice des charges et produits relatifs aux contrats classés dans la catégorie b)	186
2.2.1.3.3. Comptabilisation et évaluation à la clôture de l'exercice des charges et produits relatifs aux contrats classés dans la catégorie c)	186
2.2.1.3.4. Comptabilisation et évaluation à la clôture de l'exercice des charges et produits relatifs aux contrats classés dans la catégorie d)	186
2.2.2. Règles de comptabilisation et d'évaluation applicables aux autres instruments financiers à terme.....	187
2.2.2.1. Règles générales.....	187
2.2.2.1.1. Les opérations négociées sur des marchés financiers et les opérations traitées de gré à gré	187
2.2.2.1.2. Les opérations qualifiées de couverture.....	187
2.2.2.1.3. Règles de comptabilisation et d'évaluation des pertes et gains sur autres instruments financiers à terme	188
2.2.2.2. Règles particulières applicables aux contrats à terme.....	188
2.2.2.2.1. Les contrats à terme négociés sur des marchés organisés et assimilés	188
2.2.2.2.2. Les contrats à terme traités de gré à gré	189
2.2.2.3. Règles particulières applicables aux options	189
2.2.2.3.1. Comptabilisation des primes et des dépôts de garantie afférents aux contrats d'options négociés sur des marchés organisés et assimilés	189
2.2.2.3.2. Comptabilisation des variations de valeur des primes afférentes aux contrats d'options négociés sur des marchés organisés et assimilés	189

2.2.2.3.3. Comptabilisation des variations de valeur des primes afférentes aux contrats d'options traités de gré à gré	190
2.2.2.4. Règles particulières applicables aux opérations de charge à terme	190
2.3. Les créances immobilières.....	190
2.4. Les dettes diverses	190
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	190
3.1. Informations complémentaires sur les dettes financières.....	190
3.2. Informations complémentaires sur les instruments financiers.....	190
ILLUSTRATIONS	192
I. CONSÉQUENCE DE LA NOUVELLE DÉFINITION D'UNE DETTE FINANCIÈRE	192
II. TITRES ÉMIS AU PROFIT DE LA CAISSE DE LA DETTE PUBLIQUE	193
III. COMPTE DE COMMERCE « COUVERTURE DES RISQUES FINANCIERS DE L'ÉTAT »	193
IV. CONTRATS SUR ÉLÉMENTS NON FINANCIERS RELEVANT DE LA PRÉSENTE NORME	194

NORME N° 11 - LES DETTES FINANCIÈRES ET LES INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME

EXPOSÉ DES MOTIFS

Cette norme a pour objectif de présenter les moyens de financement utilisés par l'État. Ces moyens de financement comprennent la dette financière (qui inclut les dettes prises en charge par l'État au sens de l'article 34 de la loi organique du 1er août 2001 relative aux lois de finances lorsque celles-ci correspondaient initialement à des opérations de financement) ainsi que les instruments financiers, notamment liés à la gestion active de la dette ou contractés dans le cadre d'une gestion consolidée des risques financiers de l'État conformément à l'article 54 de la loi n° 2005-1719 du 30 décembre 2005.

Cette présentation des moyens de financement utilisés par l'État nécessite :

- > une définition des opérations de financement, et en particulier des dettes financières, adaptée à l'objectif recherché ;
- > une information détaillée.

Pour réaliser cet objectif, la norme se réfère à des principes et règles comptables adaptées à la nature des opérations réalisées et à leur niveau de suivi souhaité.

I. PRINCIPES ET RÈGLES COMPTABLES

Une comptabilité interne au gestionnaire (Agence France Trésor) détaille au préalable les opérations réalisées selon les règles applicables aux entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière. L'ensemble des écritures passées dans cette comptabilité interne est retranscrit au jour le jour dans la comptabilité de l'État selon les principes et règles définis dans cette norme n°-11 qui sont cohérents avec ceux de la comptabilité interne.

Ainsi, pour les emprunts libellés en euros, les principes et règles de droit commun ont été retenus dans la mesure où en la matière le PCG et la réglementation applicable aux entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière se fondent sur les règles édictées par le code de commerce.

Pour les emprunts en devises, les principes et règles applicables aux entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière ont également été retenus par cohérence avec les règles appliquées au sein de la comptabilité interne. Les règles de comptabilisation et d'évaluation des opérations en devises sont, en raison de leur nature, celles prévues par le règlement n° - 89-01 du 22 juin 1989 modifié du Comité de la réglementation bancaire relatif à la comptabilisation des opérations en devises.

Pour les instruments financiers à terme, il convient de les distinguer selon leur nature.

Les règles de comptabilisation et d'évaluation applicables aux contrats d'échange de taux d'intérêt et de devises énoncées dans la norme reprennent les principes applicables aux entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière, et plus précisément du règlement n° - 90-15 du 18 décembre 1990 modifié relatif à la comptabilisation des contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises. Ils permettent en effet un suivi détaillé et complet des opérations. Quel que soit le type de contrat, une information sur sa valeur de marché et sa valeur nominale devra être donnée dans l'annexe des comptes de l'État.

Ces règles prévoient, en outre, des dispositions spécifiques qui sont justifiées par le besoin d'adapter les conditions d'application de la stratégie de gestion du risque global de taux d'intérêt tel que défini à l'article 4g) du règlement n° - 97-02 du 21 février 1997 modifié relatif au contrôle interne des établissements de crédit et des entreprises d'investissement et à l'article 2c) du CRBF n° - 90-15 au cas particulier de l'État et à la stratégie mise en œuvre par ce dernier correspondant à une politique d'optimisation du coût de refinancement d'un poste de passif susceptible d'induire de la volatilité sur les résultats futurs.

A des fins d'évaluation comptable et de présentation des états financiers de l'État, les règles de comptabilisation des instruments dérivés utilisés dans le cadre d'une telle stratégie reprennent celles des instruments financiers utilisés dans le cadre d'une stratégie de macro couverture, conformément aux dispositions du c) de l'article 2 du R 90-15.

Concernant les autres instruments financiers à terme, c'est-à-dire, les contrats d'échange de devises, les contrats à terme fermes et les options, la norme reprend les règles de comptabilisation et d'évaluation des opérations sur instruments financiers à terme prévues par les règlements du Comité de la réglementation bancaire n° - 88-02 du 22 février 1988 modifié relatif à la comptabilisation des opérations sur instruments financiers à terme de taux d'intérêt, n° - 89-01 du 22 juin 1989 modifié relatif à la comptabilisation des opérations en devises et n° - 90-15 du 18 décembre 1990 modifié relatif à la comptabilisation des contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises.

Pour ce qui est des instruments financiers sur éléments non financiers, ces contrats n'étant pas traités par la réglementation du C.R.B.F., la définition précise du périmètre relatif à ces instruments reprend la définition retenue par la norme IAS 39¹. Leur traitement comptable reste néanmoins cohérent avec les traitements préconisés par le C.R.B.F. Si, en effet, l'État ne retient pas, à l'heure actuelle, les règles de comptabilisation et d'évaluation prévues par l'IAS 39, la définition des contrats sur éléments non financiers étant définie avec davantage de précision que dans les autres référentiels comptables nationaux et internationaux, c'est celle-ci qui servira de référence à la définition du périmètre des contrats sur éléments non financiers qualifiés d'instruments financiers.

¹ Paragraphes 5, 6 et 7 de la norme IAS 39 portant sur les règles de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers.

II. SPÉCIFICITÉS LIÉES AUX DETTES REPRISES PAR L'ÉTAT

Dans la présente norme, les dettes reprises par l'État constituent une catégorie particulière de ses dettes financières. Dans la plupart des cas, il s'agit initialement de dettes de nature financière et contractées auprès d'établissements bancaires par des tiers auxquels l'État se substitue en s'engageant à exécuter l'obligation du débiteur initial.

Jusqu'à présent, l'État a en effet été amené à reprendre des dettes qui étaient initialement des emprunts (ACOSS, FFIPSA, EMC, par exemple), mais il n'est pas exclu que des reprises de dettes concernent des dettes non financières. Néanmoins, ces cas devraient rester marginaux. C'est pourquoi, dans la mesure où ces dettes reprises sont indistinctement gérées par l'Agence France Trésor et retracées dans le compte de commerce « Gestion de la dette et de la trésorerie de l'État », toute reprise de dette est, dans la présente norme, considérée comme une dette financière et qualifiée « d'emprunt repris ». Ce pendant, si les reprises par l'État de dettes non financières devaient avoir une importance significative, il conviendrait de reconsidérer cette position.

Enfin, le fait de reprendre la dette d'un tiers peut s'analyser en deux opérations conjointes et concomitantes. D'une part, l'État reprend à sa charge la dette d'un tiers auquel il se substitue pour le remboursement du capital dû et le paiement du service de la dette. D'autre part, il abandonne immédiatement la créance constatée en contrepartie à l'égard du tiers, ce qui se traduit par une charge financière. Par mesure de simplification, les dispositions retenues dans la présente norme font abstraction de la dualité de cette opération pour ne constater que l'augmentation des dettes financières de l'État en contrepartie d'une charge financière.

III. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

La norme se réfère au plan comptable général annexé au règlement n° 99-03 du 29 avril 1999 du Comité de la réglementation comptable. Elle applique la réglementation comptable applicable aux entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière lorsque la nature et le niveau de suivi des opérations réalisées le justifient.

Ce choix de référentiel implique une mise à jour de la norme si les règles applicables aux entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière évoluent.

Concernant la définition du périmètre des instruments financiers à terme, et plus particulièrement celui relatif aux contrats sur éléments non financiers, la présente norme se réfère à la norme internationale IAS 39.

NORME N° 11 – LES DETTES FINANCIÈRES ET LES INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Le champ d'application de la norme couvre les éléments d'actif et de passif liés aux opérations de financement de l'État et aux prises en charge de dette.

Les opérations de financement et les prises en charge de dette sont celles qui entraînent des changements dans le montant et la composition des dettes financières et des instruments financiers à terme.

Les éléments d'actif et de passif correspondent :

- > aux dettes financières, qui comprennent les emprunts négociables, les emprunts non négociables et les emprunts pris en charge par l'État
- > aux instruments financiers à terme
- > aux créances immobilisées
- > aux dettes diverses

1.1. Les dettes financières

Les dettes financières résultent d'une décision de financement de l'État ou d'une décision de prendre en charge la dette d'un organisme tiers.

Elles sont :

- > soit la contrepartie de fonds destinés à assurer le financement de l'État, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération ;
- > soit la contrepartie d'un actif qu'elles ont pour objet de financer ;
- > soit la contrepartie d'une charge financière, dans le cas des dettes reprises.

Le champ d'application de cette norme se limite aux emprunts émis, sous forme de titres négociables ou non négociables, pour assurer le financement de l'État et aux emprunts pris en charge par l'État. Il ne couvre pas les dettes financières résultant des contrats de location financement ni les dettes financières résultant des contrats concourant à la réalisation d'un service public traitées dans la norme n° 6 sur les immobilisations corporelles.

1.1.1. Les emprunts émis

1.1.1.1. Les emprunts émis sous forme de titres négociables

Les titres négociables sont les titres dématérialisés qui se négocient sur les marchés financiers. Ils prennent la forme d'obligations ou de bons du Trésor standardisés. Chaque catégorie de titre présente les mêmes caractéristiques.

Lorsque la technique de l'assimilation est utilisée, les nouvelles émissions sont rattachées aux emprunts existants et le prix des tranches complémentaires est ajusté en fonction des conditions de marché.

Selon des caractéristiques qui leur sont propres, les titres peuvent faire l'objet d'une indexation soit pour le capital, soit pour les intérêts ; ils peuvent être à taux fixe ou à taux variable, avoir des intérêts précomptés, être démembrés, libellés en devises ou encore émis au profit de la caisse de la dette publique.

1.1.1.2. Les emprunts émis sous forme de titres non négociables

Les titres non négociables sont les titres qui ne se négocient pas ou plus sur les marchés financiers.

Ces titres prennent la forme d'obligations, de bons du Trésor ou de rentes.

La dette ancienne perpétuelle composée d'un majorat, de dotations et d'une rente viagère qui remontent aux 18^{ème} et 19^{ème} siècles est classée parmi ces titres.

1.1.2. Les emprunts pris en charge par l'État

Les emprunts pris en charge par l'État sont des emprunts initialement contractés auprès d'établissements de crédit ou d'investisseurs privés par des tiers auxquels l'État se substitue.

1.2. Les instruments financiers à terme

1.2.1. Présentation générale

Les instruments financiers à terme sont des contrats par lesquels l'une des contreparties s'engage vis-à-vis de la seconde, à livrer ou à prendre livraison d'un élément sous-jacent, ou encore à payer ou à recevoir un différentiel de prix, à une date d'échéance ou jusqu'à une date d'échéance donnée. Il constitue un engagement porté en annexe du bilan de l'État.

Ils comprennent :

- > les contrats d'échange de taux d'intérêt, qui sont des contrats d'échange de flux d'intérêts libellés dans une même devise et portant sur un montant notionnel, une durée et un échéancier de versement déterminés à l'avance ;
- > les contrats d'échange de devises, qui sont des contrats d'échange de flux de capitaux libellés dans deux devises différentes portant sur un montant, une durée et une périodicité de versement de principal et d'intérêts déterminés à l'avance ;

- > les options, qui sont des contrats qui lient deux parties – un acheteur et un vendeur – dans lesquels l’acheteur acquiert, moyennant le versement d’une prime au vendeur, le droit mais non l’obligation d’acheter (ou de vendre) une quantité déterminée d’un élément sous-jacent, à un prix convenu et pendant une période de temps définie ou à une date d’échéance donnée ;
- > les contrats à terme, qui engagent l’acheteur à prendre livraison et le vendeur à livrer une quantité standard d’un élément sous-jacent défini, à une date donnée et pour un prix convenu d’avance entre les parties.

1.2.2. Contrats sur éléments non financiers relevant de la présente norme

Conformément à la réglementation internationale applicable aux instruments financiers, sont inclus dans le champ d’application de la présente norme les « contrats d’achat ou de vente d’un élément non financier qui peut faire l’objet d’un règlement net en trésorerie ou en un autre instrument financier, ou par l’échange d’instruments financiers, comme si les contrats étaient des instruments financiers, à l’exception des contrats conclus et maintenus en vue de la réception ou de la livraison d’un élément non financier selon les contraintes auxquelles s’attend l’entité en matière d’achat, de vente ou d’utilisation. »¹

On considère donc comme instruments financiers les contrats à terme fermes ou conditionnels sur éléments non financiers qui répondent aux deux conditions cumulatives suivantes :

- lorsque l’on peut procéder au règlement net d’un contrat d’achat ou de vente d’un élément non financier en trésorerie, en un autre instrument financier ou par l’échange d’instruments financiers ;
- lorsque le contrat n’est pas conclu dans un but de réception ou de livraison de l’élément non financier selon les contraintes auxquelles s’attend l’entité en matière d’achat, de vente ou d’utilisation.

Les contrats sur éléments non financiers ne répondant pas aux deux conditions précédemment définies constituent des achats et entrent dans le périmètre de la norme 2 sur les charges.

1.3. Les créances immobilisées

Les dépôts de garantie versés en espèces dans le cadre de contrats à terme et d’options négociés sur des marchés organisés ou assimilés constituent des créances immobilisées.

Les dépôts de garantie versés sous forme de titres ne sont pas comptabilisés ici mais dans des comptes de hors bilan.

¹ Extrait du paragraphe 5 de la norme IAS 39 portant sur les règles de comptabilisation et d’évaluation des instruments financiers

1.4. Les dettes diverses

Les dettes diverses comprennent les dépôts de garantie en espèces reçus par l'État et les appels de marge mis en place pour sécuriser les opérations sur instruments financiers à terme négociées sur des marchés organisés ou assimilés.

Ces appels de marge constituent des dettes car ils sont restituables par l'État à une date déterminée.

Les dépôts de garantie reçus sous forme de titres ne sont pas comptabilisés ici mais dans des comptes de hors bilan.

2. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

2.1. Les dettes financières

2.1.1. Règles générales de comptabilisation et d'évaluation

Les dettes financières de l'État ne peuvent être inscrites dans les comptes qu'à plusieurs conditions :

- > être autorisées législativement ;
- > constituer une dette certaine c'est-à-dire une obligation de l'État à l'égard d'un tiers qui entraînera une sortie de ressources au profit de ce dernier ;
- > être évaluable de manière fiable.

Les dettes financières sont comptabilisées dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les emprunts correspondants sont émis, contractés ou repris.

Les dettes financières sont enregistrées pour leur valeur nominale excepté lorsque le titre est indexé.

La valeur nominale correspond à la valeur de remboursement.

A chaque clôture d'exercice, les intérêts courus non échus des emprunts émis, contractés ou repris sont comptabilisés en compte de résultat. Concernant les emprunts pris en charge par l'État, les intérêts courus à la date de reprise sont également comptabilisés en compte de résultat au moment de la reprise.

Cas des obligations assimilables du trésor (OAT) démembrées

Les OAT à taux fixe, qui sont des dettes financières, sont susceptibles d'être démembrées et remembrées en certificat zéro coupon dans le cadre d'opérations de marché secondaire. Les opérations de démembrement et remembrement ne constituent pas une nouvelle émission de titre.

En conséquence, la comptabilisation des OAT démembrées s'effectue sur la base des caractéristiques de l'émission primaire et le traitement comptable en date d'arrêté est réalisé selon des dispositions identiques à celles des émissions primaires.

2.1.2. Règles particulières de comptabilisation et d'évaluation

2.1.2.1. Les emprunts indexés : OATi et OAT€i

En cas d'indexation du capital, les émissions concernées sont enregistrées à la valeur nominale indexée.

Les différentiels d'indexation déterminés au cours de la vie des titres constituent des charges financières au fur et à mesure de leur constatation. En cas de déflation, ces différentiels engendrent des produits financiers sous réserve que la valeur du titre inscrite au passif ne devienne pas inférieure au pair.

Dans le cas des emprunts indexés sur l'inflation, leur valeur de remboursement étant garantie au pair, la valeur du passif ne peut être inférieure à 100% du nominal.

2.1.2.2. Les primes et décotes des titres émis selon la technique de l'assimilation

Cette technique donne naissance à une prime lorsque le prix d'émission du titre est supérieur à sa valeur nominale et à une décote dans le cas contraire.

La prime ou la décote est constituée par la différence, constatée le jour de l'émission, entre le prix d'émission et la valeur nominale éventuellement indexée des titres d'État.

La prime correspond à un produit financier et la décote à une charge financière à répartir sur la durée de vie de l'emprunt. Cette répartition est réalisée selon la méthode actuarielle.

Les décotes et primes afférentes à la fraction d'emprunt remboursée doivent être complètement rapportées au résultat de l'exercice.

2.1.2.3. Les intérêts précomptés à l'émission

La différence entre le prix d'émission et la valeur nominale des titres émis avec intérêts précomptés correspond à des charges financières constatées d'avance.

2.1.2.4. Les rachats de titre d'État

Conformément au droit commun, les titres rachetés sont annulés aussitôt après leur acquisition et ne peuvent être remis en circulation.

La différence entre la valeur de rachat et la valeur nominale, éventuellement indexée, des titres rachetés correspond à une charge ou à un produit financier.

2.1.2.5. Les emprunts à intérêts capitalisés

A chaque échéance, les intérêts capitalisés sont portés en dettes financières.

2.1.2.6. Les emprunts en devises

Les opérations d'emprunts en devises font l'objet d'une couverture contre le risque de change. Ainsi, les pertes ou gains de change générés par les opérations d'emprunts sont compensés par ceux ou celles résultant des opérations de couverture.

2.1.2.6.1. Principal

Les engagements résultant d'emprunts en devises doivent être inscrits dans les comptes de hors bilan dès la date d'engagement de l'opération.

Lors de la livraison des devises, les emprunts sont enregistrés dans des comptes de bilan ouverts et libellés dans chacune des devises utilisées.

A chaque clôture d'exercice, les emprunts en devises sont évalués au cours de marché en vigueur à la date de clôture ou au cours de marché constaté à la date antérieure la plus proche. Le cours de marché applicable est le cours au comptant de la devise concernée. Les écarts de change résultant de cette évaluation sont portés au compte de résultat.

2.1.2.6.2. Intérêts

Intérêts courus

Les intérêts sont enregistrés dans des comptes de charges ouverts et libellés dans chacune des devises utilisées.

A chaque clôture d'exercice, les charges d'intérêts courus en devises sont évaluées au cours au comptant de la devise concernée et comptabilisées en compte de résultat.

Intérêts non courus

Les intérêts en devises non courus à payer sont inscrits dans des comptes de hors bilan lorsqu'ils ont fait l'objet d'une couverture au sens de la définition donnée au § 2.1273 ci-dessous.

2.1.2.6.3. Opérations de couverture

Sont considérées comme conclues à titre de couverture les opérations qui ont pour but et pour effet de compenser ou de réduire le risque de variation de cours de change affectant un ensemble homogène d'éléments de l'actif, du passif ou du hors bilan.

A chaque clôture d'exercice, les opérations de couverture sont évaluées au cours de marché utilisé pour l'évaluation des éléments couverts. Les écarts de change résultant de cette évaluation sont portés au compte de résultat de manière symétrique à la comptabilisation des gains ou pertes de change sur les éléments couverts.

2.1.2.7. Les titres émis au profit de la caisse de la dette publique

Les émissions de bons du Trésor ou d'obligations au profit de la caisse de la dette publique sont inscrites dans les dettes financières pour leur valeur nominale.

La remise des titres à la caisse de la dette publique est traitée comme une opération de prêt de titres. En conséquence, en contrepartie des dettes financières, la créance résultant du prêt est enregistrée dans les immobilisations financières pour la valeur nominale des titres remis. Cette créance ne fait pas l'objet de dépréciation dans la mesure où la valeur nominale des titres correspond à la valeur de remboursement.

2.2. Les instruments financiers à terme

2.2.1. Règles de comptabilisation et d'évaluation applicables aux contrats d'échange de taux d'intérêt et de devises

2.2.1.1. Classement des contrats selon leur objet

2.2.1.1.1. Règle générale

Conformément à la réglementation comptable applicable aux entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière², les contrats d'échange de taux d'intérêt et de devises sont classés dans l'une des catégories suivantes selon qu'ils ont pour objet :

- > a) « de maintenir des positions ouvertes isolées afin, le cas échéant, de bénéficier de l'évolution des taux d'intérêt » ;
- > b) « de couvrir, de manière identifiée dès l'origine, le risque de taux d'intérêt affectant un élément ou un ensemble d'éléments homogènes » ;
- > c) « de couvrir et de gérer le risque global de taux d'intérêt de l'établissement sur l'actif, le passif et le hors-bilan, à l'exclusion des opérations visées au b) ou au d). Une telle couverture ne peut être pratiquée que si l'établissement mesure son risque de taux globalement [...] et si l'organe exécutif [...] a préalablement pris une décision particulière de gestion globale du risque de taux d'intérêt. En outre, l'établissement doit être en mesure de justifier que, globalement, les contrats comptabilisés dans cette catégorie permettent de réduire effectivement le risque global de taux d'intérêt » ;
- > d) « de permettre une gestion spécialisée d'un portefeuille de transaction comprenant : des contrats déterminés d'échange de taux d'intérêt ou de devises, d'autres instruments financiers à terme de taux d'intérêt, des titres ou des opérations financières équivalentes. Les contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises inclus dans ce portefeuille ne peuvent être affectés à une telle gestion que si les cinq conditions suivantes sont satisfaites :
 - l'établissement est en mesure de maintenir de manière durable une présence permanente sur le marché des contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises,
 - le portefeuille de transaction qui regroupe ces contrats fait l'objet d'un volume d'opérations significatif,
 - le portefeuille est géré constamment de manière globale, par exemple en sensibilité,
 - les positions sont centralisées et les résultats sont calculés quotidiennement,

² Article 2 du règlement n° 90-15 du 18 décembre 1990 modifié relatif à la comptabilisation des contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises

- des limites internes au risque de taux d'intérêt encouru sur ce portefeuille ont été préalablement établies [...] ».

« Les contrats qui ne remplissent pas les conditions prévues au b), c) et d) sont enregistrés dans la catégorie a) ».

2.2.1.1.2. Application spécifique aux contrats d'échange de taux d'intérêt négociés dans le cadre d'une stratégie de réduction de la durée de vie moyenne de la dette financière

Une stratégie de réduction de la durée de vie moyenne de la dette financière de l'État, qui permet de diminuer en moyenne, sur longue période, la charge d'intérêt, toute chose égale par ailleurs, en contrepartie d'une augmentation de la variabilité à court terme de cette charge, correspond à une politique d'optimisation du coût de refinancement d'un poste de passif susceptible d'induire de la volatilité sur les résultats futurs.

A des fins d'évaluation comptable et de présentation des états financiers de l'État, les règles de comptabilisation des instruments dérivés utilisés dans le cadre d'une telle stratégie reprennent celles des instruments financiers utilisés dans le cadre d'une stratégie de macro couverture, conformément aux dispositions du c) de l'article 2 du R 90-15.

Une telle comptabilisation est toutefois soumise au respect des deux conditions suivantes :

- > a) une décision de réduction de la durée de vie moyenne de la dette de l'État, qui vise à diminuer en moyenne, sur longue période, la charge d'intérêt, toute chose égale par ailleurs, en contrepartie d'une augmentation de la variabilité à court terme de cette charge, a été prise par le ministre de l'économie, des finances et de l'industrie ;
- > b) Un système de mesure et de surveillance du risque de taux d'intérêt, fondé sur les principes de l'article 30 du règlement n° - 97-02 du 21 février 1997, a été mis en place et permet un suivi opérationnel des conditions de mise en œuvre de la stratégie. Il repose principalement sur :
 - une évaluation régulière des risques encourus en cas de fortes variations des paramètres de marché ou de ruptures des hypothèses retenues en matière de simulation,
 - un contrôle périodique de la validité et de la cohérence des paramètres et des hypothèses retenus pour cette évaluation des risques de taux d'intérêt,
 - une communication des résultats de ces mesures à l'autorité compétente.

2.2.1.2. Comptabilisation et évaluation en cours d'exercice

Les montants nominaux des contrats, qu'ils aient ou non vocation à être réglés à terme, ne sont pas comptabilisés au bilan. Lors de la naissance des contrats, ils sont inscrits dans les comptes de hors bilan.

Les intérêts payés ou reçus à chaque échéance constituent des charges ou produits financiers enregistrés en tant que tels dans le résultat de l'exercice où a eu lieu le mouvement financier. Ils

peuvent être enregistrés pour leur montant net lorsque, pour un même contrat, les flux financiers sont libellés dans la même devise et correspondent au différentiel d'intérêts payés ou reçus.

Les soultes constatées lors de la conclusion d'un contrat ou d'un ensemble de contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises inscrits dans les catégories a), b) ou c) du 2.2.1.1.1 sont rapportés prorata temporis au compte de résultat sur la durée de vie du ou des contrats concernés.

Les soultes constatées lors de la résiliation ou de l'assignation d'un contrat d'échange de taux d'intérêt ou de devises sont rapportées immédiatement au compte de résultat. Toutefois lorsqu'un contrat répondait initialement aux conditions définies aux points b) ou c) du 2.2.1.1.1 et que ce contrat est, soit assigné, soit résilié et éventuellement remplacé par un autre contrat ou instrument équivalent, ces soultes peuvent être rattachées prorata temporis.

Ces règles s'appliquent quelle que soit la dénomination des soultes.

Pour l'application des présentes dispositions, est considérée comme assignation d'un contrat d'échange de taux d'intérêts ou de devises une opération par laquelle une entité transfère ce contrat d'une contrepartie originelle à une autre contrepartie, avec l'accord de chacune d'elles, selon des formes juridiques adéquates et éventuellement avec le versement d'une soulte.

2.2.1.3. Comptabilisation et évaluation à la clôture de l'exercice

A chaque clôture d'exercice, la comptabilisation des charges et produits relatifs aux contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises dépend de la catégorie dans laquelle le contrat est classé. Ces charges et produits sont constitués par les intérêts courus ainsi que par les pertes et gains latents.

Les pertes et gains latents sont les pertes et gains ressortant de la différence entre la valeur de marché estimée à la clôture de l'exercice et celle déterminée à la clôture de l'exercice précédent.

La valeur de marché des contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises est déterminée en fonction du prix calculé en actualisant aux taux d'intérêt du marché les flux futurs et en tenant compte des risques de contrepartie et de la valeur actualisée des frais de gestion futurs.

Pour les calculs d'actualisation, la méthode appliquée pourra être soit la méthode dite obligatoire, soit la méthode dite du coût de remplacement, soit une méthode différente mais permettant d'obtenir des résultats équivalents.

2.2.1.3.1. Comptabilisation et évaluation à la clôture de l'exercice des charges et produits relatifs aux contrats classés dans la catégorie a)

Les intérêts courus sont inscrits en charges ou produits financiers prorata temporis. Ils peuvent, pour un même contrat, être enregistrés pour leur montant net.

Les pertes latentes relatives à des ensembles homogènes de contrats font l'objet d'une provision pour risques et charges et les gains nets latents ne sont pas comptabilisés.

Pour l'application de l'alinéa précédent, des contrats ne peuvent être considérés comme fondant un même ensemble homogène que si les trois conditions suivantes sont satisfaites :

- > ils sont libellés dans une même devise ou dans deux devises différentes dont les cours sont étroitement corrélés ;
- > les index de référence des engagements de taux variable sont identiques ou étroitement corrélés ;
- > leurs durées résiduelles ne diffèrent pas de plus d'un mois, six mois ou un an selon qu'elles sont respectivement inférieures à deux ans, comprises entre deux ans et sept ans, ou supérieures à sept ans.

2.2.1.3.2. Comptabilisation et évaluation à la clôture de l'exercice des charges et produits relatifs aux contrats classés dans la catégorie b)

Les charges et les produits relatifs aux contrats classés dans la catégorie b) sont inscrits en charges et produits financiers de manière identique à la comptabilisation des produits et charges de l'élément ou de l'ensemble d'éléments couverts. Si l'élément ou les éléments couverts sont cédés avant l'échéance du contrat d'échange, ce dernier est évalué après cette cession selon les règles fixées pour les opérations visées aux a) b) ou d) du § 2.2111, en fonction de la nouvelle qualification de l'opération.

Les intérêts courus sur un même contrat peuvent être enregistrés pour leur montant net.

2.2.1.3.3. Comptabilisation et évaluation à la clôture de l'exercice des charges et produits relatifs aux contrats classés dans la catégorie c)

Les intérêts courus sont inscrits en charges ou produits financiers prorata temporis. Pour un même contrat, ils peuvent être enregistrés pour leur montant net.

Les pertes et gains latents ne sont pas comptabilisés.

2.2.1.3.4. Comptabilisation et évaluation à la clôture de l'exercice des charges et produits relatifs aux contrats classés dans la catégorie d)

Les charges et les produits relatifs aux contrats classés dans la catégorie d) sont enregistrés lors de la clôture de l'exercice de manière symétrique à la constatation des produits et des charges sur les opérations effectuées en sens inverse.

Cette symétrie est respectée en évaluant les contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises selon la valeur de marché et en évaluant les autres instruments financiers, compris dans la même gestion spécialisée, selon le prix de marché du jour le plus récent. Dans ce cas, les variations de valeur d'une clôture d'exercice à l'autre des contrats et des autres instruments, ainsi que les flux échus afférents à ces contrats, sont inscrits immédiatement en compte de résultat.

2.2.2. Règles de comptabilisation et d'évaluation applicables aux autres instruments financiers à terme

2.2.2.1. Règles générales

Les montants nominaux des contrats, qu'ils aient ou non vocation à être réglés à terme, ne sont pas comptabilisés au bilan. Lors de la naissance des contrats, ils sont inscrits dans les comptes de hors bilan.

Les pertes et gains sur autres instruments financiers à terme sont comptabilisés dans des conditions qui varient selon, d'une part, qu'ils s'inscrivent dans le cadre d'opérations négociées sur des marchés financiers ou d'opérations traitées de gré à gré et, d'autre part, qu'ils résultent d'opérations qualifiées de couverture ou non.

2.2.2.1.1. Les opérations négociées sur des marchés financiers et les opérations traitées de gré à gré

Pour le traitement comptable des pertes et des gains sur autres instruments financiers à terme, les opérations sont classées selon qu'elles sont traitées sur un marché organisé, sur un marché assimilé à un marché organisé ou de gré à gré.

Les marchés d'instruments financiers à terme sont considérés comme organisés s'ils répondent aux conditions suivantes :

- > il existe une chambre de compensation qui organise la liquidité du marché et assure la bonne fin des opérations ;
- > les positions fermes maintenues par les opérateurs sont ajustées quotidiennement par règlement des différences ;
- > les opérateurs doivent verser un dépôt de garantie qui permette de couvrir toute défaillance éventuelle et qui est réajusté lorsqu'il s'agit de positions vendeuses conditionnelles.

Sont assimilés aux marchés organisés, les marchés de gré à gré sur instruments financiers à terme et les marchés d'options dont la liquidité peut être considérée comme assurée.

Tous les autres marchés qui ne répondent pas aux critères précédents sont classés dans la catégorie des opérations traitées de gré à gré.

2.2.2.1.2. Les opérations qualifiées de couverture

Les opérations qualifiées de couverture sont celles qui présentent les caractéristiques suivantes :

- > l'élément couvert par les contrats contribue à exposer l'État à un risque global de variation de prix ou de taux d'intérêt ;
- > l'instrument financier à terme a pour effet de réduire le risque de variation de prix ou de taux d'intérêt affectant l'élément couvert ou un ensemble d'éléments homogènes ;
- > l'élément couvert peut être un actif, un passif, un engagement hors bilan ou une transaction future dont la probabilité de réalisation est élevée ;
- > une corrélation est établie entre les variations de valeur de l'élément couvert et celles du contrat sur lequel porte la transaction, ou celles de l'instrument financier sous-jacent s'il s'agit d'options.

Lorsqu'une opération est qualifiée de couverture, celle-ci est traitée comme telle dès son origine et jusqu'à son échéance ou dénouement.

Si l'élément ou les éléments couverts sont cédés avant l'échéance d'une opération qualifiée de couverture, cette dernière est évaluée après cette cession selon les règles fixées pour les opérations non qualifiées de couverture.

2.2.2.1.3. Règles de comptabilisation et d'évaluation des pertes et gains sur autres instruments financiers à terme

Les pertes et gains certains sont les variations de valeur définitives des instruments financiers à terme dégagées à l'échéance du contrat ou lors du dénouement de l'opération.

Les pertes et gains latents sont les variations de valeur non définitives des instruments financiers à terme.

Les pertes et gains certains constituent des charges et des produits financiers enregistrés en tant que tels à la date d'échéance ou de dénouement du contrat.

Les pertes et gains latents qui résultent de contrats négociés sur des marchés organisés ou assimilés constituent des charges et produits financiers enregistrés en tant que tels à la date de clôture de l'exercice. Dans les autres cas, les gains latents ne sont pas inscrits dans le compte de résultat et les pertes latentes font l'objet d'une provision pour risques et charges à hauteur du risque net encouru.

Les dispositions des deux alinéas précédents ne s'appliquent pas aux opérations qualifiées de couverture.

Pour une opération qualifiée de couverture, que les pertes et gains soient certains ou latents, ceux-ci sont inscrits dans le compte de résultat pendant la durée résiduelle de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

2.2.2.2. Règles particulières applicables aux contrats à terme

2.2.2.2.1. Les contrats à terme négociés sur des marchés organisés et assimilés

Les dépôts de garantie versés constituent une créance immobilisée enregistrée en tant que telle lors du versement des fonds.

Les variations de valeur des contrats à terme négociés sur les marchés organisés et assimilés, constatées, le cas échéant, par la liquidation quotidienne la plus récente des marges débitrices ou créditrices constituent des charges ou produits financiers enregistrés en tant que tels lors du versement ou de l'encaissement des marges ou, à défaut, lors de la clôture de l'exercice et ceci jusqu'à la date d'échéance ou de dénouement de l'opération.

Les dispositions de l'alinéa précédent ne s'appliquent pas aux opérations qualifiées de couverture.

Les variations de valeur des contrats à terme qualifiés de couverture sont, lors de la liquidation quotidienne la plus récente des marges débitrices ou créditrices, enregistrées dans un compte de régularisation jusqu'à la date de dénouement ou d'échéance de l'opération. A cette date, le solde du compte de régularisation est rapporté au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits ou charges sur cet élément. Lors de la sortie de l'élément couvert, le solde du compte de régularisation est

intégralement rapporté au compte de résultat et, si l'opération n'est pas dénouée, les variations ultérieures sont comptabilisées en charges ou produits financiers.

2.2.2.2. Les contrats à terme traités de gré à gré

Les variations de valeur des contrats à terme traités en dehors des marchés organisés et assimilés constituent des charges ou produits financiers enregistrés en tant que tels lors du dénouement ou de l'échéance des contrats. Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat et lorsque l'ensemble des transactions engendre une perte latente, une provision pour risques et charges est constituée.

Les dispositions de l'alinéa précédent ne s'appliquent pas aux opérations qualifiées de couverture.

Les variations de valeur des contrats à terme qualifiés de couverture et traités de gré à gré sont comptabilisées conformément aux dispositions prévues au § 2.221 pour les opérations de couverture même en l'absence de liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices.

2.2.2.3. Règles particulières applicables aux options

2.2.2.3.1. Comptabilisation des primes et des dépôts de garantie afférents aux contrats d'options négociés sur des marchés organisés et assimilés

Dans le cas d'une vente d'options, les primes reçues sont inscrites au passif du bilan. Les dépôts de garantie versés par l'État en tant que vendeur d'options constituent une créance immobilisée enregistrée en tant que telle lors du versement des fonds. Celle-ci est réajustée quotidiennement en fonction de l'évolution des cours.

Dans le cas d'un achat d'options, les primes versées sont inscrites à l'actif du bilan.

2.2.2.3.2. Comptabilisation des variations de valeur des primes afférentes aux contrats d'options négociés sur des marchés organisés et assimilés

Les variations de valeur des primes afférentes aux contrats d'options négociés sur marchés organisés et assimilés, déterminées par référence au cours du marché, constituent des charges ou produits financiers enregistrés en tant que tels à la date de clôture de l'exercice en contrepartie des comptes de passif et d'actif dans lesquels ont été imputées les primes et ceci jusqu'à la date d'échéance du contrat ou de dénouement de l'opération.

Les dispositions de l'alinéa précédent ne s'appliquent pas aux opérations de couverture.

Les variations de valeur des contrats d'options qualifiés de couverture et négociés sur les marchés organisés et assimilés, sont comptabilisées conformément aux dispositions prévues au § 2.221 pour les opérations de couverture même en l'absence de liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices.

2.2.2.3.3. Comptabilisation des variations de valeur des primes afférentes aux contrats d'options traités de gré à gré

Les variations de valeur des primes afférentes aux contrats d'options traités de gré à gré constituent des charges ou produits financiers enregistrés en tant que tels lors du dénouement des transactions. Les gains latents n'interviennent pas dans la formation du résultat et lorsque

l'ensemble des transactions engendre une perte latente, une provision pour risques et charges est constituée.

Les dispositions de l'alinéa précédent ne s'appliquent pas aux opérations de couverture.

Les variations de valeur des contrats d'options qualifiés de couverture et traités de gré à gré sont comptabilisées conformément aux dispositions prévues au § 2.2221 pour les opérations de couverture même en l'absence de liquidation quotidienne des marges débitrices et créditrices.

2.2.2.4. Règles particulières applicables aux opérations de change à terme

Sont considérées comme opérations de change à terme, les opérations d'achat ou de vente de devises dont les parties décident de différer le dénouement pour des motifs autres que le délai d'usance.

Le cours de marché utilisé pour l'évaluation des opérations de change à terme est le cours à terme restant à courir de la devise concernée.

2.3. Les créances immobilisées

Les dépôts de garantie versés dans le cadre de contrats à terme et d'options négociés sur des marchés organisés sont traités dans le paragraphe 2.2.

2.4. Les dettes diverses

Les dettes résultant des appels de marge liés aux contrats d'échange et autres instruments financiers à terme ou assimilés (contrats sur éléments non financiers relevant de la présente norme) sont enregistrées pour le montant correspondant à la variation de valeur des contrats dans la limite d'un seuil fixé.

3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

3.1. Informations complémentaires sur les dettes financières

Les dettes financières doivent être ventilées par nature, avec notamment indication des montants correspondants aux contrats de location-financement retraités et aux contrats concourant à la réalisation d'un service public (cf. norme n° 6 sur les immobilisations corporelles).

Les emprunts sont ventilés, par devises, par échéances (moins d'un an, plus d'un an et plus de cinq ans), et par nature de taux (fixe, variable).

3.2. Informations complémentaires sur les instruments financiers

Les informations complémentaires suivantes doivent être portées dans l'annexe :

- > ventilation des encours hors bilan sur instruments financiers à terme, à la date de clôture, selon la finalité de l'opération, la nature et le type de marché, le type de produits, la durée résiduelle ;
- > montant des opérations attachées aux instruments financiers à terme dont les montants inscrits au bilan sont significatifs, notamment les primes sur option ;

- > éléments d'information sur les risques de taux, risque de change, risque de variation de prix et risque de contrepartie sur l'ensemble des instruments financiers à terme ; une information précise devra, notamment, être donnée sur les contrats d'échange de taux d'intérêt négociés dans le cadre de la politique d'optimisation du coût de refinancement d'un poste de passif susceptible d'induire de la volatilité sur les résultats futurs.
- > indication sur la part des opérations engagées en vue de couvrir les effets des fluctuations de taux d'intérêt, de cours de change et de prix ;
- > information sur la valeur de marché des instruments financiers à terme comparée à la valeur inscrite dans les comptes de hors bilan, ainsi qu'un commentaire sur l'évolution de cette valeur au cours de la période ;
- > information sur la valeur de marché de la dette ainsi qu'un commentaire sur l'évolution de cette valeur au cours de la période.

NORME N° 11 – LES DETTES FINANCIÈRES ET LES INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME

ILLUSTRATIONS

I. CONSÉQUENCE DE LA NOUVELLE DÉFINITION D'UNE DETTE FINANCIÈRE

Les dettes financières, autres que les dettes prises en charge, résultent d'une décision de financement de l'État. Elles sont, soit la contrepartie de fonds destinés à assurer le financement de l'État, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération, soit la contrepartie d'un actif qu'elles ont pour objet de financer.

Cette définition modifie la structure actuelle des dettes financières de l'État qui comprenait jusqu'à présent :

- > les emprunts négociables et non négociables ;
- > les bons du Trésor émis au profit d'organismes internationaux en contrepartie de la participation de l'État ;
- > les engagements divers de l'État ;
- > la contrepartie des monnaies métalliques en circulation.

Selon la nouvelle norme, les dettes financières, autres que les dettes prises en charge, ne comprennent plus que les emprunts. En effet, les autres éléments ne répondent pas à la définition donnée ci-dessus :

- > les bons du Trésor émis au profit des organismes internationaux représentent la contrepartie d'une fraction de la quote-part française au capital ou aux ressources de ces organismes. Il ne s'agit pas de fonds destinés à assurer le financement de l'État mais de l'acceptation par l'organisme de bons du Trésor en remplacement de toute ou partie de la monnaie qui lui est due par l'État et qu'il estime ne pas être nécessaire à ses opérations.
- > les engagements de l'État sont des reconnaissances de dettes remboursables à terme qui s'imposent à l'État. Ils sont constitués par des dettes résultant d'engagements contractuels à l'égard de particuliers ou d'entreprises. Ils se composent notamment des indemnités complémentaires des français rapatriés d'Outre-mer et des titres de remboursement de créances de TVA.
- > les monnaies métalliques en circulation sont des passifs à inscrire au bilan de l'État dans la mesure où, si par hypothèse le public voulait se défaire des monnaies qu'il détient, l'État serait tenu de les rembourser. De la même manière, les billets en circulation sont inscrits au passif du bilan de la Banque de France. Cependant, ces monnaies ne sont pas destinées à assurer le financement de l'État.

En conséquence, les engagements divers de l'État seront reclassés dans les « dettes non financières » et traités dans la norme n° - 12 « Provisions pour risques et charges, dettes non financières et autres passifs ». Les bons du trésor émis au profit des organismes internationaux et la contrepartie des monnaies métalliques en circulation seront également traités dans la norme n° - 12. Ces derniers constituent des passifs certains dont l'échéance et le montant ne sont pas fixés de manière précise. De ce fait, ils seront classés dans les « autres passifs » par la norme 12.

Les dettes prises en charge par l'État correspondent à des emprunts (i.e. des opérations de financement) pour lesquels l'État s'est substitué définitivement au débiteur initial dans le contrat qui le liait au créancier.

Leur nature est variable et ils correspondent à des émissions de titres, des emprunts bancaires ou des placements privés réalisés par des investisseurs.

II. TITRES ÉMIS AU PROFIT DE LA CAISSE DE LA DETTE PUBLIQUE

L'article 125 de la loi de finances pour 2003 indique que « La Caisse de la dette publique peut se voir attribuer tout titre de dette publique négociable émis par l'État dans le cadre de l'autorisation donnée chaque année à cette fin, par la loi de finances, au ministre chargé de l'économie. Elle est autorisée à prêter et à vendre ces titres ».

III. COMPTE DE COMMERCE « COUVERTURE DES RISQUES FINANCIERS DE L'ÉTAT »

L'article 54 de la loi n° - 2005-1719 du 30 décembre 2005 crée un nouveau compte de commerce dédié aux opérations de couverture des risques financiers de l'État. Ce compte de commerce intitulé « Couverture des risques financiers de l'État » et dont le ministre chargé de l'économie est ordonnateur principal est ouvert dans les écritures du Trésor à compter du 1er janvier 2006.

Ce compte de commerce a vocation à retracer les opérations de couverture des risques financiers de l'État effectuées au moyen d'instruments financiers à terme dans le cadre de l'autorisation prévue chaque année en loi de finances, à l'exception de celles liées à la gestion de la dette négociable et non négociable et de la trésorerie de l'État. Il intègre notamment les opérations de couverture des risques relatifs aux variations du prix des approvisionnements pétroliers nécessaires aux besoins des armées ainsi que celles liées à la couverture des risques relatifs aux variations de change de la reconstitution des fonds de l'Association Internationale de Développement réalisée pour le compte du ministère des Finances.

Ces opérations de couverture relèvent de ce qu'il est convenu d'appeler la « micro couverture » ou « couverture affectée » comme définie au § 2.2.2.1.2. En ce qui concerne les contrats d'échange sur devises qui relèveraient de ce compte de commerce, ils doivent être classés dans la catégorie b) du règlement n° - 90-15 du C.R.B.F. (cf. § 2.2.1.3.2.).

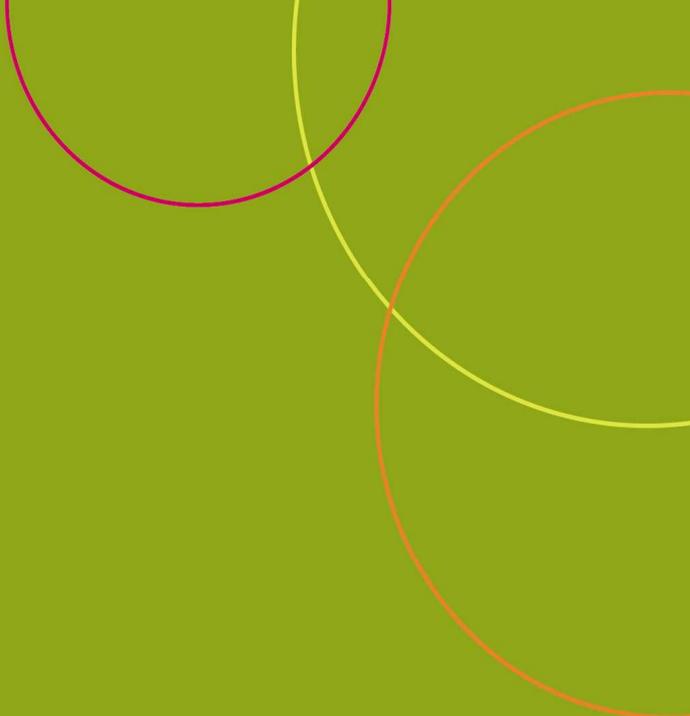
IV. CONTRATS SUR ÉLÉMENTS NON FINANCIERS RELEVANT DE LA PRÉSENTE NORME

Les dispositions normatives stipulent (§ 1.2.1.) que les contrats à terme fermes ou conditionnels sur éléments non financiers sont considérés comme instruments financiers à terme et entrent donc dans le champ d'application de la présente norme dans la mesure où ils répondent aux deux conditions cumulatives énoncées, à savoir :

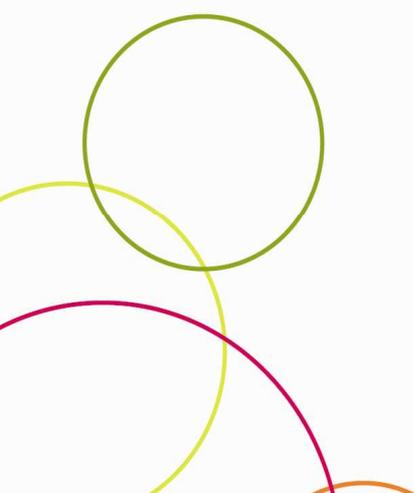
- > lorsque l'on peut procéder au règlement net d'un contrat d'achat ou de vente d'un élément non financier en trésorerie, en un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers ;
- > lorsque le contrat n'est pas conclu dans un but de réception ou de livraison de l'élément non financier selon les contraintes auxquelles s'attend l'entité en matière d'achat, de vente ou d'utilisation.

Il convient d'apporter quelques précisions sur la première condition. Celle-ci peut, en effet, être remplie de différentes manières :

- > lorsque les termes du contrat permettent à l'une ou l'autre partie de régler le montant net en trésorerie, par un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers ;
- > lorsque la possibilité de régler le montant net en trésorerie, à l'aide d'un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financiers n'est pas explicite dans les termes du contrat mais que l'entité a pour pratique de régler les montants nets de contrats similaires en trésorerie, à l'aide d'un autre instrument financier ou par l'échange d'instruments financier ;
- > lorsque, pour des contrats similaires, l'entité a pour pratique de prendre livraison du sous-jacent et de le vendre dans un bref délai après la livraison, dans le but de dégager un bénéfice des fluctuations à court terme du prix ou de la marge de l'arbitragiste ;
- > lorsque l'élément non financier qui constitue l'objet du contrat est immédiatement convertible en trésorerie.



NORME N°12
LES PASSIFS NON FINANCIERS



EXPOSÉ DES MOTIFS	197
I. CHAMP D'APPLICATION	197
I.1. Les dettes non financières	197
I.2. Les provisions pour risques et charges.....	197
I.3. Les autres passifs	197
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004	198
 DISPOSITIONS NORMATIVES.....	199
1. CHAMP D'APPLICATION ET DÉFINITIONS.....	199
2. COMPTABILISATION	199
2.1. Comptabilisation des dettes non financières et des autres passifs	200
2.2. Comptabilisation des provisions pour risques et charges.....	200
3. ÉVALUATION.....	200
3.1. Évaluation des dettes non financières et des autres passifs	200
3.2. Évaluation des provisions pour risques et charges.....	200
3.2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	200
3.2.2. Évaluation à la date de clôture.....	201
4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	201
4.1. Informations pour les dettes financières.....	201
4.2. Informations sur les provisions pour risques et charges.....	201

NORME 12 « LES PASSIFS NON FINANCIERS »

EXPOSÉ DES MOTIFS

La présente norme traite des dettes non financières, des provisions pour risques et charges et des autres passifs.

I. CHAMP D'APPLICATION

I.1. Les dettes non financières

Les dettes non financières correspondent à des passifs certains dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Les charges à payer, qui sont rattachées aux dettes non financières, correspondent à des passifs certains dont le montant ou l'échéance sont estimés avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges.

Les dettes non financières comprennent :

- > les dettes de fonctionnement telles que les dettes fournisseurs et comptes rattachés ;
- > les dettes d'intervention telles que les dettes liées aux transferts versés par l'Etat ;
- > les autres dettes non financières telles que les dettes sur immobilisations, les obligations de l'Etat en matière fiscale (crédits de TVA) ou les acomptes reçus sur impôts (impôts sur les sociétés par exemple).

Les produits constatés d'avance sont une catégorie des dettes non financières. Ils correspondent à des revenus perçus ou comptabilisés en produits par l'Etat à la date de clôture, au titre de prestations ou marchandises restant à réaliser ou à livrer au bénéfice d'un tiers après la date de clôture. Il existe dans ce cas une obligation de l'Etat envers le tiers puisqu'il est astreint, en contrepartie du revenu perçu, à une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sous la forme de la réalisation d'une prestation ou de la livraison d'un bien.

I.2. Les provisions pour risques et charges

Les provisions pour risques et charges correspondent à des passifs dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de manière précise. Elles comprennent :

- > les provisions pour charges non financières de toute nature ;
- > les provisions pour risques, telles que celles liées aux litiges,...

I.3. Les autres passifs

Les autres passifs sont, par nature, une catégorie spécifique à l'Etat représentant des passifs certains dont l'échéance, contrairement au montant, n'est pas fixée de façon précise.

Ils comprennent :

- > les bons du Trésor émis au profit des organismes internationaux : ces éléments sont des passifs certains inscrits au bilan de l'Etat pour un montant précis car ils représentent une fraction de la participation de l'Etat dans ces organismes. Cependant, ces bons du Trésor n'ont pas une échéance fixée de manière précise. En effet, les organismes les acceptent en remplacement de toute partie de la monnaie qui leur est due par l'Etat et qu'ils estiment ne pas être nécessaire à leurs opérations. En conséquence, ils ne demandent le remboursement que lorsqu'ils en ont besoin ;
- > la contrepartie des monnaies métalliques en circulation : ces éléments sont des passifs certains inscrits au bilan de l'Etat pour un montant précis, dans la mesure où, si par hypothèse le public voulait se défaire des monnaies qu'il détient, l'Etat serait tenu de les rembourser. Cependant, la date de remboursement est incertaine.

II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004

En application de l'article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme a été établie conformément aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'Etat.

Ainsi, les dispositions normatives relatives aux passifs non financiers ont été établies en conformité avec les principes du Plan comptable général.

Les dispositions normatives relatives aux produits constatés d'avance, qui ne figuraient pas dans la norme lors de sa première approbation en 2004, ont été ajoutées ultérieurement en conformité avec les principes du Plan comptable général déjà mentionnés supra.

NORME 12 « LES PASSIFS NON FINANCIERS »

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION ET DÉFINITIONS

La présente norme s'applique aux dettes non financières, aux provisions pour risques et charges et aux autres passifs.

En revanche, la norme ne s'applique pas aux provisions relatives aux instruments financiers qui sont définies dans la norme 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme », ainsi qu'à la provision pour risque global des participations de l'Etat évaluées par équivalence qui est définie dans la norme 7 « Les immobilisations financières ».

Les dettes non financières correspondent à des passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. Les charges à payer leur sont rattachées. Les dettes non financières sont les contreparties comptables des différentes natures de charges définies dans la norme 2 « Les charges ». Les produits constatés d'avance sont une catégorie des dettes non financières.

Les provisions pour risques et charges correspondent à des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. Elles sont les contreparties comptables des différentes natures de charges définies dans la norme 2 « Les charges » ou, s'agissant des provisions pour démantèlement, d'actifs corporels selon les principes définis par la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Les autres passifs, sont, par nature, une catégorie spécifique de passifs de l'Etat et correspondent à des passifs dont le montant est fixé de façon précise mais dont l'échéance n'est pas fixée de façon précise.

2. COMPTABILISATION

Des passifs non financiers doivent être comptabilisés lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- > il existe une obligation de l'Etat 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.

S'agissant de la première condition de comptabilisation, la norme 2 « Les charges » définit le critère de rattachement à l'exercice des différentes catégories de charges, qui s'applique donc pour les passifs non financiers qui leur sont liés.

S'agissant des deuxième et troisième conditions de comptabilisation, la probabilité de sortie de ressources et l'estimation du montant s'apprécie au plus tard à la date d'arrêté des comptes, selon les dispositions prévues par la norme 15 « Evènements postérieurs à la clôture ».

2.1. Comptabilisation des dettes non financières et des autres passifs

Des passifs non financiers correspondant à des dettes non financières et aux autres passifs sont comptabilisés, dans le cadre des trois conditions cumulatives énumérées *supra*, lorsque l'Etat a une obligation à l'égard d'un tiers et qu'il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Les produits constatés d'avance, qui sont une catégorie des dettes non financières, sont comptabilisés lorsque des revenus ont été perçus ou comptabilisés en produits par l'Etat à la date de clôture, au titre de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer après la date de clôture. Ils constituent une obligation de l'Etat envers le tiers bénéficiaire de la prestation à réaliser ou de la marchandise à livrer.

2.2. Comptabilisation des provisions pour risques et charges

Des passifs non financiers correspondant à des provisions pour risques et charges sont comptabilisés, dans le cadre des trois conditions cumulatives énumérées *supra*, lorsque l'Etat a une obligation vis-à-vis d'un tiers et qu'il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers, sans que le montant ou l'échéance ne puissent être fixés de manière précise.

3. ÉVALUATION

3.1. Évaluation des dettes non financières et des autres passifs

Les dettes non financières et les autres passifs sont évalués à leur valeur nominale.

Les dettes non financières en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur la base du dernier cours de change.

Les produits constatés d'avance, qui sont une catégorie des dettes non financières, sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer.

3.2. Évaluation des provisions pour risques et charges

3.2.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Principe d'évaluation

La provision pour risques et charges est évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers un tiers. Les charges à considérer sont celles qui concourent directement à l'extinction de cette obligation.

Modalités d'évaluation

L'évaluation du montant des provisions à constituer repose soit sur une base individuelle soit sur une base statistique.

Plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources peuvent être émises, mais 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. Les incertitudes relatives aux hypothèses d'évaluation non retenues doivent faire l'objet d'une mention en annexe. Le montant estimé des provisions pour risques et charges correspond à la meilleure estimation des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers.

Le montant estimé doit tenir compte de deux paramètres :

- > la prise en compte de l'impact des événements futurs lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront ; seules les informations disponibles à la date d'arrêté des comptes sont retenues pour estimer le montant probable de la sortie de ressources ;
- > le respect du principe de non-compensation : le montant de la provision ne doit pas être minoré de la valeur d'un actif à recevoir lorsqu'un remboursement est attendu au titre de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation.

3.2.2. Évaluation à la date de clôture

Le montant des provisions pour risques et charges doit être ajusté à chaque date de clôture d'exercice pour tenir compte de la meilleure estimation à cette date.

Les dispositions relatives à l'évaluation lors de la comptabilisation initiale des provisions pour risques et charges s'appliquent à leur évaluation postérieure.

Les provisions devenues sans objet doivent faire l'objet d'une reprise sur provisions. Ces provisions correspondent à celles pour lesquelles l'Etat n'a plus d'obligation ou celles pour lesquelles il n'est plus probable que la sortie de ressources nécessaire à l'extinction d'une obligation soit nécessaire pour éteindre l'obligation de l'Etat envers ce tiers. Il en résulte :

- > soit une diminution ou une augmentation du montant de la provision ;
- > soit une annulation du montant de la provision, dès lors que cette dernière est devenue sans objet.

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1. Informations sur les dettes non financières

La nature et le montant des produits constatés d'avance sont présentés dans l'annexe.

La nature et le montant des charges à payer sont présentés en annexe.

4.2. Informations sur les provisions pour risques et charges

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

- > la valeur comptable des provisions pour risques et charges à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- > les montants des provisions pour risques et charges constitués au cours de l'exercice ;
- > les montants utilisés au cours de l'exercice ;
- > les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

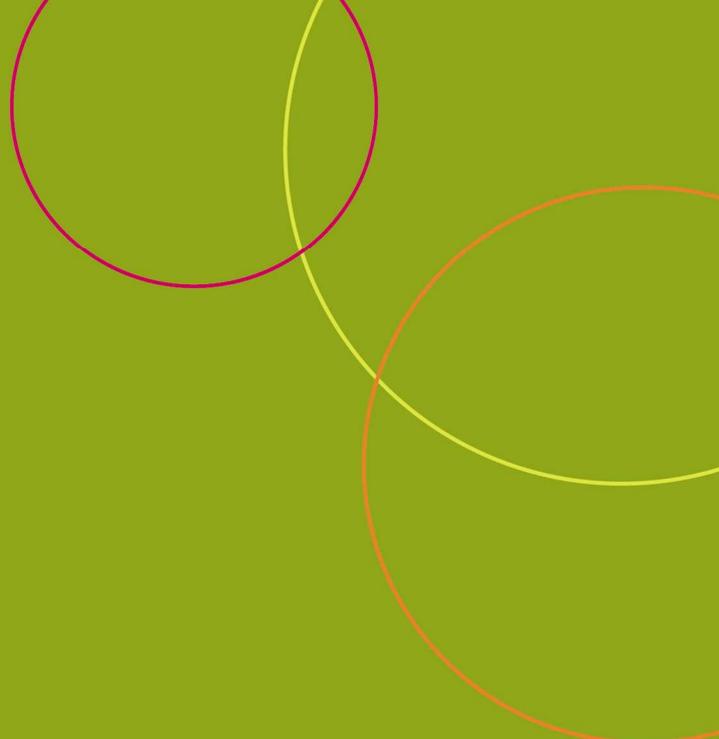
Pour les provisions pour risques et charges d'un montant individuellement significatif, une information est fournie sur :

- > la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- > 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 de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

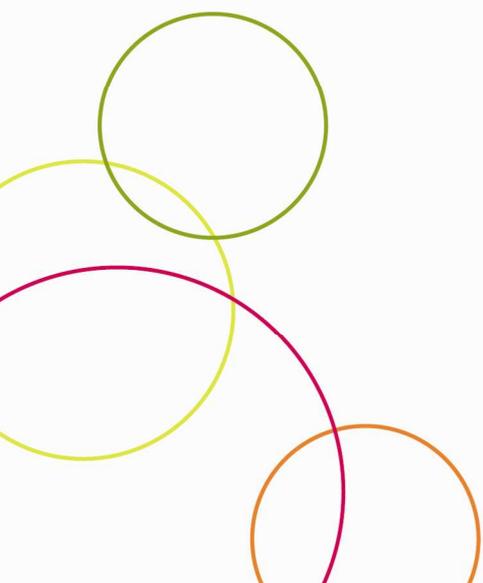
Par ailleurs, tout changement de méthode ou de périmètre doit être mentionné.

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.

Les cas dans lesquels l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice à l'Etat dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet ayant entraîné la constitution de provisions pour risques et charges, doivent faire l'objet d'une information limitée à la nature générale du litige, la mention que l'information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.



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



EXPOSÉ DES MOTIFS	205
I. PARTICULARITÉ DE LA NORME	205
I.1. L'absence de référentiel comptable transposable à l'Etat.....	205
I.2. Le cas des engagements de retraites des fonctionnaires	207
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004	208
DISPOSITIONS NORMATIVES.....	209
1. CHAMP D'APPLICATION	209
1.1. Délimitation du périmètre	209
1.2. Les catégories d'engagements	209
2. MODALITES D'INSCRIPTION DANS L'ANNEXE	210
3. ÉVALUATION.....	211
ILLUSTRATIONS	213
I. LA DETTE GARANTIE	213
II. LES GARANTIES LIÉES À DES MISSIONS D'INTÉRÊT GÉNÉRAL.....	213
II.1. Mécanismes d'assurance	213
II.2. Garanties de protection des épargnants.....	214
II.3. Garanties de change en faveur des banques centrales	214
III. LES GARANTIES DE PASSIF	214
III.1. Opérations de cession et restructuration d'entreprises publiques.....	214
III.2. Garanties accordées à des structures spécifiques	215
III.3. Autres passifs	215
IV. LES ENGAGEMENTS FINANCIERS DE L'ÉTAT	215
IV.1. Les contrats de cofinancement	215
IV.2. Les instruments financiers	215

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

EXPOSÉ DES MOTIFS

La présente norme s'attache à identifier le périmètre des engagements de l'Etat qu'il convient de mentionner dans l'annexe des comptes de l'Etat en raison de l'importance significative qu'ils représentent et de l'impact éventuel qu'ils sont susceptibles de produire sur la situation financière de l'Etat aussi bien en termes d'actifs que de passifs. Ces engagements sont appelés « engagements hors bilan ».

La présente norme définit également leurs modalités d'enregistrement et d'évaluation.

I. PARTICULARITÉ DE LA NORME

I.1. L'absence de référentiel comptable transposable à l'Etat

La particularité de cette norme tient à l'absence de référentiel comptable transposable à l'Etat. En effet, le Plan comptable général ne définit pas de manière précise les catégories d'engagements à faire figurer dans les états financiers. Il n'est fait allusion aux « engagements hors bilan » que pour introduire une catégorie spécifique de compte : la classe 8.

La présentation des engagements dans les comptes des entreprises ne revêt donc pas de formalisme. Elle doit s'attacher à donner une information conforme aux principes généraux de la comptabilité et notamment celui de l'image fidèle du patrimoine. Le périmètre des engagements à mentionner dans l'annexe se déduit souvent du domaine d'activité de l'entreprise et de son champ de responsabilité.

Pour l'Etat, il en va différemment des entreprises car :

- > il peut être appelé, au-delà des engagements traditionnels qu'il prend, à couvrir des risques en qualité d'« assureur en dernier ressort ». En effet, l'Etat est de plus en plus sollicité pour couvrir des risques d'ordre économique (plan de restructuration), d'ordre climatique (canicule, tempête), alimentaire (encéphalopathie spongiforme bovine), sanitaire (sang contaminé), etc., dont il est difficile d'établir la liste et la probabilité. Tout événement d'une ampleur exceptionnelle tend ainsi à être considéré comme assorti d'un engagement implicite de l'Etat alors même que sa responsabilité n'a pas à être démontrée ;
- > il est amené, dans le cadre de sa mission de régulateur économique et social de l'Etat, à prendre des engagements. L'identification de l'évènement qui donne naissance à un engagement de cette nature peut poser des difficultés. En effet, il doit être identifié parmi une série d'évènements pouvant aller d'une promesse politique à un acte attributif.

Le recensement exhaustif des engagements s'avère donc plus difficile pour un Etat que pour une entreprise.

Néanmoins, dans le respect du principe d'image fidèle repris par l'article 27 de la Loi organique, l'ensemble des engagements de l'Etat doit être mentionné dans l'annexe. Cette obligation est confirmée par l'article 54 qui rappelle l'obligation pour l'Etat de produire dans le compte général de l'Etat une évaluation des engagements hors bilan.

Aussi, pour les engagements de type « garantie » pour lesquels l'article 34, II, 5 de la Loi organique précise les conditions d'octroi et le régime, leur recensement et leur mention à l'annexe du bilan de l'Etat ne semblent pas devoir poser de difficulté.

Pour les engagements liés à la mission de régulateur économique et social de l'Etat, leur recensement et leur mention dans l'annexe aux états financiers sont effectués sur la base de principes qui définissent les passifs éventuels vis-à-vis d'un tiers.

Ainsi s'agissant des transferts, il existe une obligation potentielle de l'Etat lorsque, pour un dispositif donné, une décision d'attribution initiale, pouvant porter sur une durée pluri-annuelle, a été prise vis-à-vis d'un tiers, sans pour autant que l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire ait été réalisé à la date de clôture ou lorsque l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire doit être maintenu sur des périodes postérieures à l'exercice clos.

C'est le cas par exemple des dispositifs pluri-annuels versés sous conditions de ressources, le respect de cette condition de ressources devant être confirmé annuellement. Les montants restant à verser au titre des exercices futurs constituent en conséquence des obligations potentielles de l'Etat.

Pour les autres engagements et plus particulièrement la couverture de risques non identifiés, un recensement exhaustif reste difficile à effectuer, notamment pour les engagements implicites de l'Etat à l'égard de tiers.

En conséquence, les engagements donnés qu'il convient de mentionner à l'annexe correspondent aux passifs éventuels qui ont pour origine :

- > les engagements pris dans le cadre d'accords ;
- > les engagements liés à la mission de régulateur économique et social de l'Etat ;
- > les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat et ceux résultant d'une obligation reconnue par l'Etat qui ne vérifient pas les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ;
- > les engagements de retraite.

Enfin, l'Etat est amené à recevoir des engagements. Les mêmes principes de délimitation du champ d'application et des règles et procédures d'enregistrement seront retenus, qu'il s'agisse des engagements donnés ou reçus.

I.2. Le cas des engagements de retraites des fonctionnaires

La réglementation française applicable aux commerçants prévoit que « le montant des engagements de l'entreprise en matière de pensions, de compléments de retraites, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres ou associés de son personnel est indiqué dans l'annexe. Par ailleurs, les entreprises peuvent décider d'inscrire au bilan sous forme de provision, le montant correspondant à tout ou partie de ces engagements » (article L 123-13 du code de commerce). Cependant, dans sa recommandation 2003 R 01 relative aux règles de comptabilisation et d'évaluation des engagements de retraites et avantages similaires, le CNC a rappelé que l'inscription au bilan des engagements des entreprises constituait une méthode préférentielle. Si la situation de l'Etat devait être assimilée à celle d'un régime d'employeur, il conviendrait donc d'opter pour la méthode fournissant la meilleure information dans ce cas et de prévoir alors l'inscription de l'engagement en passif.

La recommandation du CNC reprend pour l'essentiel les dispositions de la norme internationale 19 émise par l'IASB. Ces dispositions sont applicables à partir de 2005, au moins aux comptes consolidés des groupes cotés, en vertu d'un règlement européen. Elles prévoient que les employeurs doivent comptabiliser au passif les engagements correspondant aux retraites qu'ils s'engagent à verser à leurs salariés. Cette norme définit trois catégories de régime de retraite : les régimes nationaux obligatoires, les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies. Étant destinée aux entreprises, la norme ne traite pas de la première catégorie car ce ne sont pas des régimes d'employeurs.

Le Comité secteur public de l'IFAC a engagé une réflexion sur la comptabilisation des obligations en matière de politique sociale. Cette réflexion porte sur la comptabilisation des retraites versées par les régimes nationaux obligatoires mais, dans l'attente des conclusions, la question précise des retraites des fonctionnaires n'a pas été traitée explicitement. En particulier, la question des régimes financés par répartition reste ouverte.

Si plusieurs pays ont inscrit des engagements de retraite au passif (Etats-Unis, Canada, Australie, Nouvelle Zélande), en Europe, seule la Suède a introduit cette disposition pour des régimes « chapeaux » directement à la charge de l'Etat.

L'absence de norme pour les régimes nationaux obligatoires et notamment la question de l'existence et la nature des engagements auxquels ils donnent lieu, pose des problèmes de comparabilité importants dans les pays où ces régimes sont très développés.

Dans l'attente d'une position internationale sur ces questions, la norme retient le principe d'une inscription en annexe. Il convient cependant de souligner que des évolutions attendues pourraient remettre ce choix en question.

L'engagement mentionné dans l'annexe au titre des retraites des fonctionnaires de l'État est évalué en utilisant la méthode des unités de crédit projetée présentée dans la norme comptable internationale IAS 19 Avantages du personnel. Pour le calcul des engagements de retraites des fonctionnaires de l'État, le champ retenu est restreint aux seules charges de pensions des fonctionnaires titulaires à l'exclusion des recettes et charges annexes liées aux pensions des fonctionnaires (cotisations, transferts de compensation démographique vieillesse), des

subventions et charges de pension actuellement garanties par l'État ou susceptibles de l'être à moyen terme, ainsi que des charges de fonctionnement.

II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004

En application de l'article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme a été établie conformément aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'Etat. Elle a été inspirée des référentiels comptables suivants :

- > le règlement du Comité de la réglementation comptable (CRC) n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs ;
- > la recommandation 2003 R 01 du CNC et la norme IAS n°19 relative aux « avantages du personnel » ;
- > les recommandations de la COB proposant des modèles d'informations à porter en annexe au titre des engagements passés par les entreprises du secteur privé ;
- > la pratique bancaire au travers des modèles de restitutions proposés par le plan comptable des établissements de crédits ;
- > le droit comparé.

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

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. Délimitation du périmètre

Les engagements portés en annexe des comptes de l'Etat répondent à la définition générale des passifs éventuels qui consistent :

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

Le passif éventuel se distingue ainsi d'une provision pour risques dans la mesure où, bien que le montant ou l'échéance de celle-ci aient un caractère incertain, elle correspond à une obligation probable ou certaine à la date de clôture.

La norme s'applique également aux engagements reçus pour lesquels les règles et modalités d'inscription à l'annexe sont identiques à celles des engagements donnés.

1.2. Les catégories d'engagements

Les engagements de l'Etat à mentionner dans l'annexe sont regroupés en quatre catégories :

- > la première catégorie concerne les engagements pris dans le cadre d'accords bien définis. Il s'agit d'engagements de type financier ou contractuel accordés par l'Etat. Ces engagements se caractérisent par l'existence de documents contractuels ou juridiques liant l'Etat à un tiers. Ils comprennent notamment :
 - la dette garantie
 - les garanties liées à des missions d'intérêt général :
 - des mécanismes d'assurance ;
 - des garanties de protection des épargnants ;
 - des garanties de change en faveur des banques centrales.
 - les garanties de passifs :
 - les opérations de cession et restructuration d'entreprises publiques ;

- les garanties liées à la mise en œuvre de structures spécifiques ;
 - les autres passifs.
- les engagements financiers de l'Etat :
 - les contrats de cofinancement ;
 - les instruments financiers à terme ;
 - les autres engagements financiers : il s'agit notamment des engagements budgétaires (utilisation des autorisations d'engagement prévues par la loi de finances) relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu (par exemple une commande n'ayant pas donné lieu à livraison).
- > la deuxième catégorie concerne les engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'Etat. Il s'agit d'obligations potentielles de l'Etat correspondant à des transferts pour lesquels l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire n'est pas réalisé à la date de clôture ou doit être maintenu sur des périodes postérieures à l'exercice clos ;
- > la troisième catégorie concerne les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat faisant l'objet de litiges avérés et les engagements résultant des obligations reconnues par l'Etat, pour lesquels les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ne sont pas vérifiées ;
- > la dernière catégorie, plus spécifique, couvre les engagements de retraite de l'Etat. L'engagement correspond aux droits à pensions futures des actifs et des inactifs calculés sur la totalité de la période d'activité accomplie à la date de clôture des comptes.

2. MODALITES D'INSCRIPTION DANS L'ANNEXE

Les engagements de l'Etat qui revêtent un caractère significatif au regard du principe d'« importance relative » doivent être de nature à renseigner utilement le lecteur de leurs conséquences éventuelles sur la situation patrimoniale de l'Etat à la clôture de l'exercice.

Leur évaluation n'est pas toujours possible.

Il existe deux modes d'inscription : soit l'inscription d'une valeur objective et univoque de l'engagement soit la description littéraire détaillée de l'engagement.

Dans les deux cas, l'engagement de l'Etat à mentionner dans l'annexe doit être réellement identifié. L'obligation doit exister à la clôture de l'exercice alors même que sa mise en œuvre est conditionnelle. Il s'agit alors d'une obligation potentielle. Si l'obligation devient certaine à la date d'établissement des comptes, elle reste un engagement hors bilan de l'Etat dès lors que la sortie de ressources reste improbable ou incertaine. Enfin, si l'obligation est certaine à la date de

clôture des comptes et la sortie de ressources certaine ou probable à la date d'établissement des comptes, elle devient un passif à comptabiliser au bilan de l'Etat.

Deux situations conditionnent la modalité d'inscription dans l'annexe :

- > *une valeur de l'engagement* est mentionnée dans l'annexe, d'une part, lorsque l'évaluation de l'obligation ressort directement de l'acte juridique ou des usages relatifs à l'engagement ou d'autre part, lorsque l'évaluation de l'obligation n'est pas possible à la date de clôture de l'exercice mais pourra l'être à la date de l'arrêté des comptes sur la base de critères spécifiques à la nature de l'engagement ;
- > *une description littéraire détaillée* de l'engagement et des risques de passif doit être portée dans l'annexe lorsque l'évaluation de l'obligation n'est pas possible dès sa constatation ou à la date d'arrêté des comptes.

Dès lors que l'engagement peut être évalué, l'enregistrement d'un montant est préféré à une simple description littéraire. Cette dernière doit néanmoins intervenir en complément pour éclairer toute information chiffrée.

3. ÉVALUATION

Le mode d'évaluation d'un engagement dépend des caractéristiques propres à sa catégorie :

- > s'il s'agit d'un engagement pris dans le cadre d'accords, l'inscription s'effectue pour le montant total de la garantie accordée ;
- > s'il s'agit d'un engagement découlant de la mission de régulateur économique et social de l'Etat, l'évaluation consiste, quand cela est possible, à fournir une estimation. Celle-ci peut être exprimée, éventuellement, par une fourchette de valeur ;
- > s'il s'agit d'un engagement découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'Etat ou résultant d'une obligation reconnue par l'Etat, l'évaluation consiste, quand cela est possible, à fournir soit une estimation à l'intérieur d'une fourchette soit le montant maximum du risque ;
- > s'il s'agit des engagements de retraite, l'évaluation sera effectuée en utilisant la méthode des unités de crédit projetée permettant d'estimer les avantages du personnel et en particulier les avantages de retraites du régime actuel des fonctionnaires de l'Etat. Elle consiste à évaluer, à législation constante, la valeur actualisée des pensions des inactifs et des droits à pensions des actifs présents à la date d'évaluation. Les droits à pensions des actifs, évalués sur la base de leur évolution de carrière probable à l'aide des paramètres actuels du régime, sont pris en compte au prorata des années de service effectuées à la date d'évaluation sur le nombre d'années de service au moment du départ à la retraite. Le calcul des engagements ne concerne que les personnes présentes à la date de la référence (les recrutements futurs n'interviennent pas dans le calcul). De même, la carrière des actifs au cours du temps est prise en compte. Les dates de départ en retraite sont évaluées à l'aide des taux de départ en retraite observés au jour de l'évaluation. Les indices et taux de liquidation retenus pour le calcul des pensions futures sont ceux

observés au jour de l'évaluation avec prise en compte d'une progression du salaire moyen. Le taux d'actualisation appliqué sera défini par référence au taux des obligations de l'Etat correspondant aux durées des engagements en cause.

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

ILLUSTRATIONS

I. LA DETTE GARANTIE

La dette garantie comporte deux types de dettes : la dette garantie à proprement parler et la dette gérée par l'Etat.

La dette garantie englobe les engagements de sociétés françaises, entreprises nationales, collectivités, établissements publics, organismes bancaires qui bénéficient de la garantie de l'Etat, c'est-à-dire ceux pour lesquels l'Etat s'est engagé, dans l'hypothèse d'une éventuelle défaillance du débiteur véritable, à effectuer lui-même le règlement des intérêts ou le remboursement des échéances d'amortissements périodiques prévues au contrat. La garantie peut porter sur des emprunts ou autres engagements souscrits tant en France qu'à l'étranger par des établissements ou sociétés.

Les conditions d'octroi de la garantie de l'Etat ont été fixées par l'article 73 de la loi n° 46-2914 du 23 décembre 1946. Cette garantie ne peut être attribuée qu'en application d'une disposition législative que ce soit pour les engagements à long, moyen ou court terme, ou pour le service des intérêts et du remboursement des engagements particuliers.

II. LES GARANTIES LIÉES À DES MISSIONS D'INTÉRÊT GÉNÉRAL

II.1. Mécanismes d'assurance

CCR (caisse centrale de réassurance) est une société de réassurance détenue à 100% par l'Etat.

Il s'agit de la couverture financière de l'Etat pour les excédents de sinistres (au-delà de 90 % des provisions techniques constituées) sur certains risques non assurables par le marché et dont la gestion est confiée à la CCR. Les garanties accordées par l'Etat portent sur des risques limitativement énumérés : risques exceptionnels de transports, risques nucléaires, catastrophes naturelles, attentats et actes de terrorisme.

COFACE (compagnie française d'assurance pour le commerce extérieur)

Il s'agit pour l'Etat de garantir chaque année l'équilibre de trésorerie de la COFACE qui a pour mission d'offrir des garanties au nom de l'Etat (pour les risques non assurables par le marché) dans le cadre des procédures de soutien et de développement des exportations. La garantie de la COFACE consiste par exemple à couvrir l'assuré (l'exportateur ou sa banque) contre le risque de non-remboursement d'un crédit à l'exportation mais également à couvrir les risques de nature politique et ceux liés aux fluctuations des devises de facturations des exportations. Ainsi, la procédure de garantie de change vise à garantir les entreprises exportatrices françaises contre

le risque de variation du taux de change en devise entre le moment où les entreprises soumissionnent à l'étranger pour un contrat et celui où elles encaissent les recettes commerciales afférentes à ce contrat. La COFACE supporte donc le risque lié à la variation du cours de change de la devise mais aussi le risque lié à la conclusion ou non du contrat commercial.

II.2. Garanties de protection des épargnants

Les fonds d'épargne

Il s'agit de la garantie accordée par l'Etat aux épargnants selon des modalités qui varient en fonction des organismes et des produits d'épargne concernés.

Ainsi, les sommes déposées sur le premier livret des caisses d'épargne sont centralisées à la Caisse des dépôts et consignation et bénéficient de la garantie de l'Etat.

Par ailleurs, toute l'activité de la Caisse nationale d'épargne bénéficie de la garantie de l'Etat, aux termes du Code monétaire et financier.

Enfin, la loi prévoit que la garantie de l'Etat est accordée au remboursement en capital, intérêts et compléments de rémunération aux fonds déposés sur les comptes sur livret d'épargne populaire.

L'Etat n'intervient qu'en cas de défaillance des fonds de réserve constitués selon la nature des produits financiers par les structures financières d'épargne.

L'épargne-logement

L'Etat garantit le versement d'une prime aux titulaires de produits d'épargne-logement.

II.3. Garanties de change en faveur des banques centrales

Il s'agit de garantir les opérations de change sur les avoirs déposés par les banques centrales des Etats d'Afrique de l'Ouest et de la banque centrale des Etats d'Afrique centrale et de la banque centrale des Comores. La garantie s'applique également aux avoirs déposés à la Banque de France.

III. LES GARANTIES DE PASSIF

III.1. Opérations de cession et restructuration d'entreprises publiques

En cas de cession d'entreprise, une garantie de passif est constituée, l'acheteur étant potentiellement en situation de risque quant au bien-fondé de sa décision d'investissement. Il peut alors, pour limiter ce risque, demander au vendeur une garantie de passif.

Ainsi, en cas de cession (privatisation...) d'une société donnée à un investisseur personne privée, l'Etat peut donner des garanties sous forme d'ajustement futur à la baisse du prix de vente si par exemple, après usage, la valeur des immeubles de la société vendue était inférieure à celle estimée lors de la cession.

III.2. Garanties accordées à des structures spécifiques

Il s'agit de garanties accordées à des structures dites entités ad hoc créées spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations similaires pour le compte de l'Etat, et dont l'activité est exercée par la mise à disposition d'actifs, de biens et services ou de capitaux.

III.3. Autres passifs

Ce sont des garanties particulières quant à leur objet ou leur bénéficiaire : liquidation amiable de société ou opérations de recapitalisation.

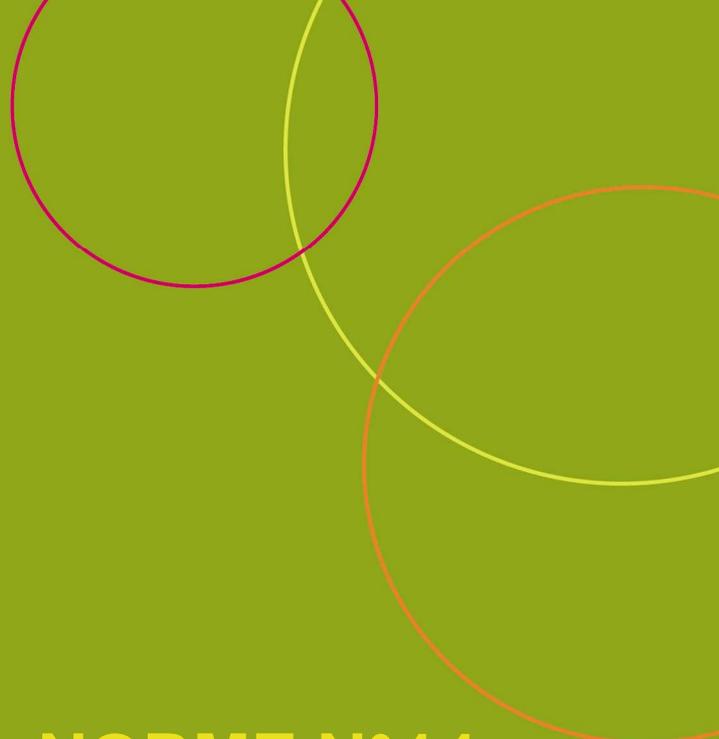
IV. LES ENGAGEMENTS FINANCIERS DE L'ÉTAT

IV.1. Les contrats de cofinancement

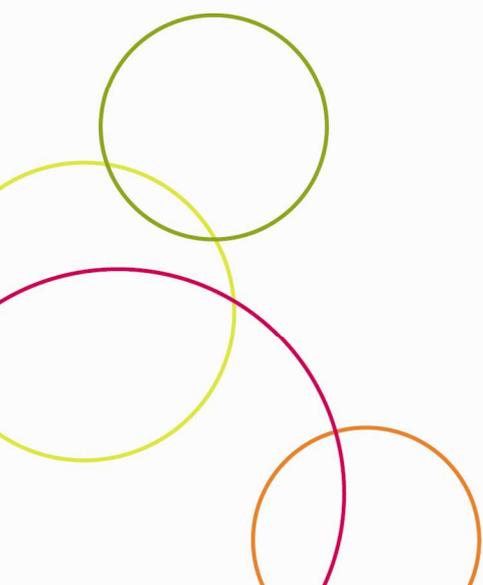
Il s'agit des engagements de financement d'opérations de l'Etat vis-à-vis de tiers dans le cadre d'accords nationaux tels les contrats de plan Etat-région (CPER) et d'accords internationaux et plus particulièrement ceux relatifs au financement des ressources propres de l'Union européenne.

IV.2. Les instruments financiers

Il s'agit des engagements relatifs aux instruments financiers à terme tels les contrats d'échange de taux d'intérêts financiers - swaps de taux (cf. la norme n°11 relative aux « dettes financières et instruments financiers à terme »).



NORME N°14
CHANGEMENTS DE MÉTHODES
COMPTABLES, CHANGEMENTS
D'ESTIMATIONS COMPTABLES
ET CORRECTIONS D'ERREURS



EXPOSÉ DES MOTIFS	218
I. OBJET DE LA NORME	218
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS ..	218
DISPOSITIONS NORMATIVES.....	220
1. CHAMP D'APPLICATION	220
2. CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES	220
2.1. Définition des méthodes comptables	220
2.1.1. Cas de l'absence de méthodes comptables	220
2.1.2. Cohérence des méthodes comptables	220
2.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables	221
2.2.1. Application d'un changement de méthodes comptables	221
2.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	221
2.2.2.1. Règle générale.....	221
2.2.2.2. Limites à l'application de la règle générale	221
2.2.2.3. Existence de dispositions spécifiques	222
2.2.3. Information en annexe	222
3. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES.....	223
3.1. Définition des estimations comptables	223
3.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables	223
3.2.1. Application d'un changement d'estimation comptable	223
3.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	223
3.2.3. Information en annexe	224
4. CORRECTIONS D'ERREURS.....	224
4.1. Définition des erreurs.....	224
4.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs	224
4.2.1. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	224
4.2.1.1. Règle générale.....	224
4.2.1.2. Limites à l'application de la règle générale	225
4.2.2. Information en annexe	225
ILLUSTRATIONS – IMPRATICABILITE DE L'APPLICATION RETROSPECTIVE..	226

NORME N° 14 – CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. OBJET DE LA NORME

La norme « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » vise plusieurs objectifs qui répondent de façon étroite aux principes énoncés par le cadre conceptuel :

- > renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers ;
- > assurer la comparabilité des états financiers à la fois dans le temps et avec ceux des autres entités.

La présente norme permet ainsi de déterminer les traitements à opérer et l'information à fournir dans le cadre de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations comptables et de corrections d'erreurs.

II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

En application de l'article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme a été établie en se fondant sur les principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'Etat. Il est précisé que les principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise peuvent parfois être différents selon les référentiels ; c'est notamment le cas des corrections d'erreurs présenté *infra*.

S'agissant des changements de méthodes comptables et des changements d'estimations comptables, les dispositions applicables à l'Etat se fondent sur les règles de droit commun applicables dans le secteur privé¹.

¹ Les dispositions de l'avis n° 97.06 du Conseil national de la comptabilité du 18 juin 1997 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimation, changements d'options fiscales et corrections d'erreurs ont été rendues sous format réglementaire à l'article 314-1 du Plan comptable général. La norme n° 14 du Recueil est conforme à ces dispositions.

En revanche, concernant plus particulièrement les changements de méthodes comptables, les dispositions de l'article L.123-17 du code de commerce (reprises dans l'article 120-4 du Plan comptable général) qui disposent que « *A moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant, (...), la présentation des comptes annuels comme des méthodes d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre* » ne figurent pas dans la norme 14 du Recueil, les changements de méthodes comptables devant notamment permettre de « (...) fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine (...) » (cf. § 2.2.1 de la

S'agissant des corrections d'erreurs, la pertinence de l'information fournie par le compte de résultat de l'exercice doit être privilégiée, et le résultat de l'exercice ne doit pas être affecté par des corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs. En effet, une des spécificités de l'Etat tient à la nécessaire cohérence entre le résultat budgétaire et le résultat comptable, qui repose sur une articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire cherchant à créer des relations simples entre ces deux comptabilités (cf. cadre conceptuel, § II.3). En conséquence, la norme prévoit que l'erreur soit corrigée dans l'exercice au cours de laquelle elle a été découverte et que le solde d'ouverture de cet exercice soit ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette, de l'effet de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs.

La norme prévoit qu'au titre de l'information comparative, le ou les exercices qui précèdent l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte et qui sont inclus dans les états financiers, soient présentés corrigés de cette erreur, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat. Les dispositions de la présente norme sont en cela conformes aux référentiels comptables internationaux et plus particulièrement à la norme IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».

Suite à l'avis n° 2012-05 du 18 octobre 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs, le texte de la norme 14 a été modifié. Il s'agit de modifications rédactionnelles visant à clarifier les dispositions normatives sans en changer le fond.

Les dispositions normatives de la présente norme ne mentionnent pas expressément la notion d'importance relative dès lors que ce critère de significativité est sous-jacent à l'ensemble des normes². Il convient, sur ce point, de se référer au paragraphe III.1 du Cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'Etat³ selon lequel « la pertinence de l'information est influencée par sa nature et par son importance relative. L'importance relative décrit la portée des renseignements contenus dans les états financiers pour les décideurs. Un élément d'information ou un regroupement d'éléments est considéré comme important si son omission, sa non-divulgation ou sa présentation erronée peut avoir une influence sur la prise de décisions des utilisateurs. »

norme) et donc être motivés par l'amélioration de l'information comptable. Les dispositions du code de commerce ne figurent pas non plus dans les référentiels comptables internationaux IFRS et IPSAS, qui présentent également les changements de méthodes comptables comme devant être motivés par une meilleure qualité de l'information.

Les dispositions de la norme 14 sont également conformes à celles des normes IAS 8 et IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs ».

² Même si les notions « d'importance relative » et « d'importance significative » ne sont pas définies de manière explicite dans la réglementation française.

³ RNCE, version du 21 août 2012

NORME N° 14 – CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

La présente norme s'applique aux traitements à opérer et à l'information à fournir relativement aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux corrections d'erreurs.

2. CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

2.1. Définition des méthodes comptables

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués lors de l'établissement et de la présentation des états financiers. Ces méthodes comptables permettent d'établir et de présenter des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les opérations et les événements auxquels elles s'appliquent.

2.1.1. Cas de l'absence de méthodes comptables

En l'absence d'une méthode comptable spécifiquement applicable à une opération ou un événement, il convient de faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode permettant d'obtenir des informations comptables conformes aux principes généralement admis.

Pour exercer le jugement décrit ci-dessus, l'Etat doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et considérer leur possibilité d'application :

- > les dispositions normatives applicables à l'Etat et traitant de questions similaires et liées ;
- > les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le référentiel comptable, le cadre réglementaire ou législatif qui lui est applicable et, si nécessaire, dans les référentiels en constituant les références privilégiées.

2.1.2. Cohérence des méthodes comptables

Dans le cas où le référentiel comptable permet, pour une catégorie d'éléments, l'application de méthodes comptables différentes, l'Etat choisit la méthode comptable la plus pertinente et l'applique de manière cohérente et permanente à cette catégorie.

2.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables

2.2.1. Application d'un changement de méthodes comptables

Conformément au principe de permanence des méthodes, les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de les comparer dans le temps. Les mêmes méthodes comptables sont donc appliquées au sein de chaque exercice et d'un exercice à l'autre. Cependant, un changement de méthode comptable est possible dans les deux cas suivants :

- > changement imposé par la première application d'une norme ou par la modification de normes existantes ;
- > changement permettant de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine et la situation financière de l'Etat.

En revanche, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

- > l'application d'une méthode comptable à des opérations ou autres événements différant en substance de ceux survenus précédemment ;
- > l'application d'une nouvelle méthode comptable à des opérations ou autres événements qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

2.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

2.2.2.1. Règle générale

Un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Le changement de méthode comptable prend effet dans l'exercice au cours duquel il a été adopté. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette, de l'effet de la nouvelle méthode comptable, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

Au titre de l'information comparative présentée dans les états financiers, le ou les exercices qui précèdent l'exercice de première application de la nouvelle méthode comptable sont présentés comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

2.2.2.2. Limites à l'application de la règle générale

S'il est impraticable¹ de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

¹ Le concept « d'impraticabilité » est développé en annexe.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

2.2.2.3. Existence de dispositions spécifiques

Lorsque le changement de méthode comptable résulte de la première application d'un texte, si des dispositions spécifiques ont été prévues, le changement de méthode comptable est effectué conformément à ces dispositions spécifiques. Il peut s'agir notamment de dispositions transitoires d'application.

2.2.3. Information en annexe

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'Etat, celui-ci mentionne les informations suivantes :

- > la nature du changement de méthode comptable ;
- > pour l'exercice en cours et pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;
- > le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible.

Lorsqu'un changement est imposé par une norme applicable à l'Etat, celui-ci indique en outre les informations suivantes :

- > le nom de la norme ou du changement de norme ;
- > le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à ses dispositions transitoires ainsi que leur description.

Lorsqu'un changement est décidé par l'Etat, celui-ci rappelle les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.

Si l'application rétrospective est impraticable pour un ou plusieurs exercices présentés dans l'information comparative ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, l'Etat indique les circonstances qui ont mené à cette situation et la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.

3. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

3.1. Définition des estimations comptables

En raison des incertitudes inhérentes à l'activité économique ou aux modalités de l'action publique, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision et font l'objet d'une estimation, celle-ci impliquant des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles.

3.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables

3.2.1. Application d'un changement d'estimation comptable

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements des circonstances dans lesquelles elle était fondée ou suite à l'obtention de nouvelles informations ou par l'effet d'un surcroît d'expérience. C'est pourquoi, un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent en effet d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

Par ailleurs, l'application des méthodes et principes comptables repose sur des modalités pratiques choisies par l'Etat. Ces modalités d'application peuvent, dans le cadre d'une même méthode ou d'un même principe, différer dans le temps.

Les différences et évolutions dans les modalités d'application sont normales et assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations comptables.

Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation comptable, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

3.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice².

L'application prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que celui-ci est appliqué aux opérations et événements à compter de la date à laquelle il est mis en œuvre, c'est-à-dire sur l'exercice en cours et sur les exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également affectés par le changement.

² Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur différentes lignes du compte de résultat et du bilan.

3.2.3. Information en annexe

L'Etat fournit des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur l'exercice en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des exercices ultérieurs, sauf lorsqu'il est impraticable d'estimer l'incidence sur les exercices futurs.

Si le montant de l'incidence sur les exercices ultérieurs n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, cette situation est mentionnée en annexe.

4. CORRECTIONS D'ERREURS

4.1. Définition des erreurs

Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'Etat portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation, de l'utilisation erronée ou abusive d'informations fiables :

- > qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces exercices a été effectuée ; et
- > dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences, les mauvaises interprétations des faits et les fraudes.

4.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs

4.2.1. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

4.2.1.1. Règle générale

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée de manière rétrospective. La correction d'une erreur d'un exercice antérieur ne figure donc pas dans le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte.

L'erreur est corrigée dans l'exercice au cours de laquelle elle a été découverte. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette de l'effet de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs. La correction d'erreur n'a pas d'incidence sur le résultat de l'exercice au cours duquel cette erreur a été découverte et corrigée.

Au titre de l'information comparative, le ou les exercices qui précèdent l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte et qui sont inclus dans les états financiers sont présentés corrigés de cette erreur, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

4.2.1.2. Limites à l'application de la règle générale

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée par traitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à l'exercice ou l'effet cumulé de l'erreur.

S'il est impraticable³ de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés, l'erreur est retraitée au début du premier exercice pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs, l'erreur est corrigée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets de la correction d'erreur peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

4.2.2. Information en annexe

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'Etat, celui-ci mentionne les informations suivantes :

- > la nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;
- > pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;
- > le montant de la correction au début du premier exercice présenté.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée sont indiquées.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces deux natures d'informations.

³ Le concept « d'impraticabilité » est développé en annexe du présent avis.

NORME N° 14 – CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

ILLUSTRATIONS – IMPRATICABILITE DE L'APPLICATION RETROSPECTIVE

Dans certaines circonstances, il est impraticable de déterminer, soit les effets spécifiquement liés à l'exercice, soit l'effet cumulé d'un traitement rétrospectif afin de rendre les informations financières au titre de ou des exercices précédents comparables à celles de l'exercice en cours.

En effet, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable, soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

Dans d'autres cas, il est nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers.

Or, le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'un exercice antérieur, en raison du délai qui peut s'être écoulé depuis l'opération ou l'autre événement en question.

Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant l'exercice en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsqu'est intervenu(e) l'opération ou l'événement. Les connaissances a posteriori ne doivent donc pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à un exercice antérieur.

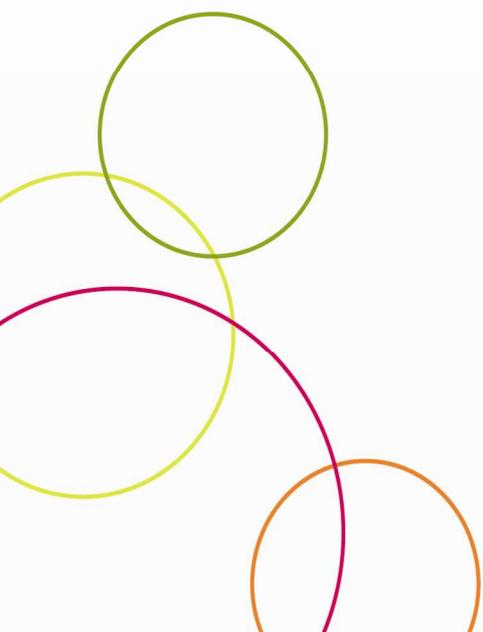
Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'un exercice antérieur implique de distinguer les informations qui :

- > révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'opération ou l'événement ;
- > auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.

Ainsi, lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'un exercice antérieur de manière rétrospective.



NORME N°15
ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS
À LA CLÔTURE DES COMPTES



EXPOSÉ DES MOTIFS	229
POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS.....	230
DISPOSITIONS NORMATIVES.....	231
1. CHAMP D'APPLICATION	231
2. ÉVÈNEMENTS POSTERIEURS À LA DATE DE CLÔTURE.....	231
2.1. Arrêté définitif des états financiers.....	231
2.2. Comptabilisation et évaluation.....	232
2.2.1. Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements.....	232
2.2.2. Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements	232
2.3. Informations à fournir	233
2.3.1. Mise à jour des informations à fournir sur des situations existant à la date de clôture	233
2.3.2. Communication d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustements	233
ILLUSTRATIONS	235
I. AUTRES EXEMPLES D'ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE DONNANT LIEU À AJUSTEMENTS.....	235
II. COMMUNICATION D'ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE NE DONNANT PAS LIEU À AJUSTEMENTS	235

NORME N° 15 – ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE DES COMPTES

EXPOSÉ DES MOTIFS

La norme « événements postérieurs à la clôture des comptes » vise plusieurs objectifs qui répondent de façon étroite aux principes énoncés par le cadre conceptuel pour lesquels il convient d'assurer :

- > la pertinence et la fiabilité des états financiers et
- > la qualité de l'information financière

Il s'agit de prescrire à quel moment les états financiers doivent être ajustés et quelles informations doivent être fournies en fonction d'événements survenant postérieurement à la date de clôture. La norme précise le concept d'événements postérieurs à la clôture des comptes, la date ultime d'ajustement des états financiers et les informations à fournir dans l'annexe.

Ces événements s'inscrivent entre :

- > la date de clôture, entendue comme étant la date du 31 décembre de l'exercice N et
- > la date d'approbation des états financiers qui correspond à la date du vote de la loi de règlement par le Parlement au sens de l'article 37 III de la LOLF.

Entre ces deux dates intervient la date d'arrêté des comptes par l'autorité compétente qui est le ministre. Elle correspond à la date de signature des états financiers définitifs qui rend l'information publique.

En effet, lorsque la procédure d'élaboration des états financiers est arrivée à son terme, le ministre signe et transmet les états financiers, qui constituent le compte général de l'État, en annexe au projet de loi de règlement.

L'arrêté définitif des comptes constitue l'acte marquant la fin de la période de prise en compte des événements postérieurs à la clôture, matérialisé par la signature des états financiers par le ministre. Dès lors que les comptes arrêtés sont rendus publics et qu'ils ne peuvent plus être modifiés, les événements postérieurs à la date d'arrêté ne peuvent plus avoir d'impact sur les comptes concernés.

De plus, le producteur des états financiers doit délivrer des informations fiables préalablement soumises au certificateur faisant état d'événements exceptionnels ou de circonstances graves ayant une incidence sur la situation financière entre la date d'arrêté et la date d'approbation des états financiers afin d'informer au mieux le Parlement selon des modalités et sur un support à déterminer en fonction des circonstances particulières liées à ces événements.

Il est rappelé que les délais d'approbation sont soumis aux règles prescrites par la loi organique relative aux lois de finances, notamment en ses articles 37 III, 46, 54-7° et 58-5° relatifs, au

dépôt du projet de loi de règlement et de ses annexes et à la mission de certification de la Cour des comptes.

Le principe de continuité d'exploitation généralement exposé dans les normes internationales n'a pas été repris dans la norme puisqu'il ne se pose pas dans les mêmes termes que pour les entités privées ou publiques dont l'activité peut disparaître. Le cadre conceptuel reprend ce principe en estimant que « l'État continuera d'exercer ses activités dans un avenir prévisible ».

POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

Conformément à l'article 31 de la loi organique relative aux lois de finances aux termes duquel « les règles applicables à la comptabilité de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action », il convient de compléter le dispositif normatif encadrant la comptabilité de l'État en s'assurant de sa cohérence avec les dispositifs normatifs existants. En l'occurrence, il s'agit de la norme IAS 10¹ d'une part et de la norme IPSAS 14 d'autre part.

L'IAS 10 (§ 5 à 7 inclus) fixe comme date limite d'ajustement des comptes leur date de publication et reconnaît que celle-ci est antérieure à la date d'approbation par les actionnaires. Quant à l'IPSAS 14 (§ 6 à 8), elle précise que c'est à la date à laquelle les comptes sont devenus définitifs, c'est-à-dire que ces comptes servent de base à l'audit et ne peuvent plus être modifiés.

S'agissant de la réglementation en France, on peut mentionner :

- > L'article L. 123-20 alinéa 3 du Code de commerce.
- > Les articles 120-4 (permanence des méthodes), 130-5 (comparabilité des comptes annuels), 313-5 (risques et pertes), 531-2/4 dernier alinéa (état des provisions) du Plan comptable général.

¹ IAS 10 & IPSAS 14 : « Événements postérieurs à la date de clôture »

NORME N° 15 - ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS A LA CLÔTURE DES COMPTES

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des événements postérieurs à la date de clôture et aux informations à fournir y afférentes.

2. ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE

Les événements postérieurs à la date de clôture sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date d'arrêté définitif des états financiers.

On peut distinguer deux types d'événements :

(a) ceux qui sont relatifs à des situations qui existaient à la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements susceptibles de modifier les données figurant dans les états financiers) ;

et

(b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture susceptibles seulement de faire l'objet d'une information dans l'annexe).

Les événements postérieurs à la date de clôture incluent tous les événements survenant jusqu'à la date d'arrêté des états financiers, même si ces événements interviennent après la publication d'une annonce relative à un excédent ou un déficit net, l'autorisation de publication des états financiers d'une entité contrôlée ou la publication d'autres informations ciblées relatives aux états financiers.

2.1. Arrêté définitif des états financiers

Les états financiers doivent être ajustés ou des informations doivent être fournies lorsque se produisent des événements postérieurs à la date de clôture jusqu'à la date d'arrêté définitif des états financiers.

La date de clôture est la date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états financiers, soit le 31 décembre de l'année N.

La date de l'arrêté définitif des comptes est la date à laquelle, par sa signature, le ministre compétent acte que les comptes sont devenus définitifs, qu'ils sont dès lors soumis à la certification.

Dans le cas de circonstances exceptionnelles ayant une incidence significative sur la situation financière et intervenant après la date d'arrêté des comptes, le producteur des états financiers doit délivrer les informations nécessaires, selon des modalités appropriées, afin d'informer le Parlement qui approuve en dernier ressort les états financiers, annexés au projet de loi de règlement.

2.2. Comptabilisation et évaluation

Dans la période entre la date de clôture et la date d'arrêté définitif des états financiers, l'État peut annoncer des mesures nouvelles. La question de savoir si elles impliquent ou non des ajustements des états financiers dépend du fait que cette annonce fournit ou non des informations supplémentaires sur les situations existant à la date de clôture. Dans la plupart des cas, cette annonce ne conduira pas à des ajustements. Elle donnera lieu en général à des informations en annexe.

2.2.1. Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements

L'État doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture qui sont relatifs à des situations existant à cette date.

Des événements postérieurs à la date de clôture imposant à l'État d'ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou de comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas seraient :

- > La décision rendue par un tribunal après la date de clôture qui confirme l'existence à la date de clôture d'une obligation actuelle de l'État. Ce dernier ajuste toute provision préalablement comptabilisée en relation avec ce jugement ou enregistre une nouvelle provision selon les règles de la norme 12 « Les provisions pour risques et charges, les dettes non financières et les autres passifs ». L'État n'indique pas simplement un passif éventuel parce que le jugement fournit des informations supplémentaires qu'il convient d'examiner selon les règles prescrites par la norme 12.
- > La réception, après la date de clôture, d'informations indiquant qu'un actif était déprécié à la date de clôture ou que le montant d'une dépréciation précédemment comptabilisée pour cet actif doit être ajusté. À titre d'exemple, la vente de stocks après la date de clôture peut donner des indications sur leur valeur nette de réalisation à la date de clôture.

2.2.2. Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements

L'État ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture dans le cas suivant :

Lorsque l'État a adopté une méthode d'évaluation de ses biens immobiliers non spécifiques à leur valeur de marché, on peut observer une diminution de la valeur de marché des biens entre la date de clôture et la date d'arrêté. La baisse de la valeur de marché n'est normalement pas liée à

la situation des immeubles à la date de clôture, mais reflète des événements qui se sont produits au cours de l'exercice suivant. En conséquence, malgré sa méthode de réévaluation régulière, l'État ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers au titre des immeubles. De même, l'État ne met pas à jour les montants indiqués pour les immeubles à la date de clôture bien qu'il puisse avoir à fournir des informations complémentaires selon le paragraphe 2.3.1.

2.3. Informations à fournir

La date d'arrêté définitif des états financiers devra être communiquée dans l'annexe.

2.3.1. Mise à jour des informations à fournir sur des situations existant à la date de clôture

Si des informations sont reçues, après la date de clôture mais avant la date d'arrêté définitif des états financiers, sur des situations qui existaient à la date de clôture, les informations fournies relatives à ces situations doivent être mises à jour.

Dans certains cas, la mise à jour des informations fournies dans ses états financiers doit refléter des informations reçues après la date de clôture mais avant la date d'arrêté définitif des états financiers, même lorsque ces informations n'ont aucun effet sur les montants comptabilisés dans les états financiers. Un exemple de la nécessité de mettre à jour les informations fournies est le cas d'indications devenues disponibles après la date de clôture mais concernant un passif éventuel qui existait à la date de clôture. Outre le fait qu'elle doit examiner si elle doit désormais comptabiliser une provision, l'entité doit mettre à jour les informations fournies sur le passif éventuel au vu de cette indication.

2.3.2. Communication d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustements

Lorsque des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des modifications sont d'une importance telle que le fait de ne pas les mentionner affecterait la capacité des utilisateurs des états financiers à en mesurer la portée et à prendre des décisions appropriées, l'État doit indiquer pour chaque catégorie significative d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements, les informations suivantes :

- (a) la nature de l'événement ; et
- (b) une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.

Parmi ces événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements, on relève notamment :

- (a) une diminution d'une ampleur inhabituelle de la valeur du bien immobilier non spécifique évalué en valeur de marché, si cette diminution ne se rapporte pas à l'état du bien à la date de clôture mais reflète des circonstances intervenues depuis la date de clôture ;

(b) l'annonce d'un plan d'abandon d'activité ou d'un programme majeur, la sortie d'actifs ou le règlement de passifs attribuables à un abandon d'activité ou à un programme majeur, ou encore la conclusion d'accords irrévocables pour la vente de ces actifs ou le règlement de ces passifs.

NORME N° 15 – ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS A LA CLÔTURE DES COMPTES

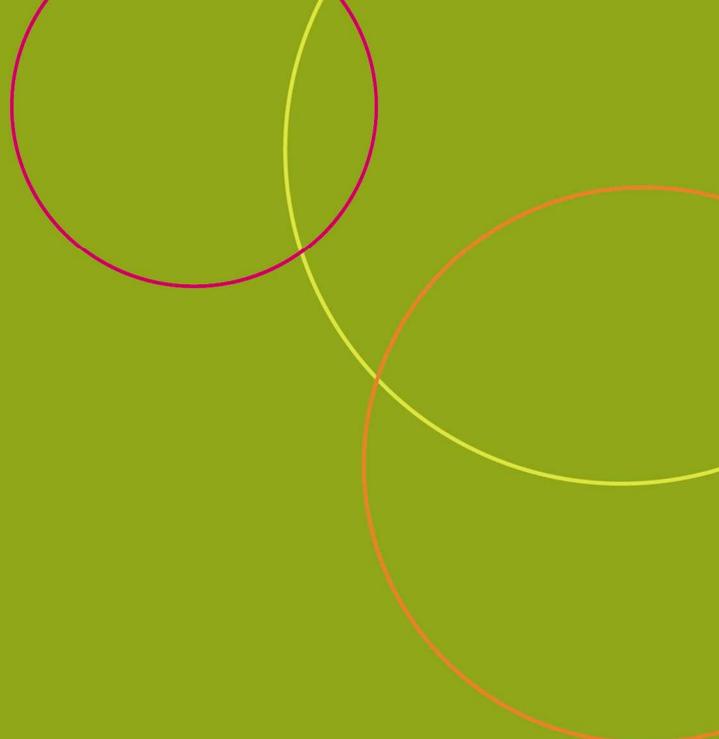
ILLUSTRATIONS

I. AUTRES EXEMPLES D'ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE DONNANT LIEU À AJUSTEMENTS

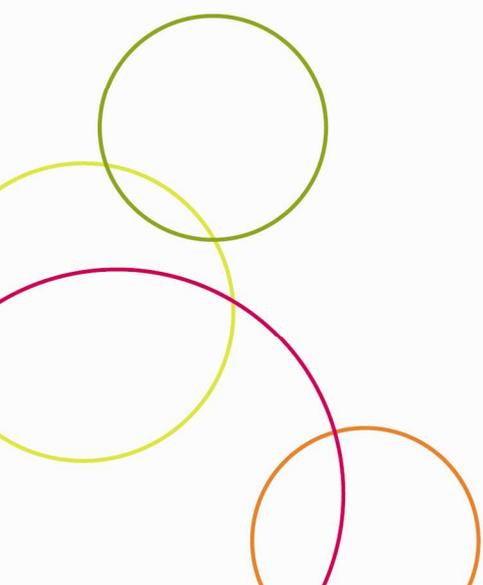
- > la détermination, après la date de clôture, du coût d'actifs acquis ou du produit d'actifs cédés avant la date de clôture ;
- > la détermination, après la date de clôture, du montant des produits collectés au cours de l'exercice qui doivent être partagés avec un autre gouvernement aux termes d'un accord de partage des produits existant au cours de l'exercice désigné ;
- > la détermination, après la date de clôture, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si, à la date de clôture, l'État avait une obligation actuelle, juridique ou implicite, d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date ; et
- > la découverte d'une fraude ou d'erreurs dans la comptabilisation de certaines opérations.

II. COMMUNICATION D'ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE NE DONNANT PAS LIEU À AJUSTEMENTS

- > l'acquisition ou la sortie d'une entité contrôlée majeure ou l'externalisation de la totalité ou de la quasi-totalité des activités alors exercées par une entité, après la date de clôture ;
- > des achats et sorties importantes d'actifs ;
- > la destruction d'un immeuble important par un incendie après la date de clôture ;
- > l'annonce ou le début d'exécution d'une restructuration majeure ;
- > l'adoption d'une réglementation ou d'un accord international visant la dispense de remboursement de prêts consentis à des entités ou à des personnes physiques dans le cadre d'un programme ;
- > des modifications anormalement importantes du prix des actifs ou des taux de change postérieurs à la date de clôture ;
- > le fait de prendre des engagements importants ou d'être soumis à des passifs éventuels, par exemple par l'émission de garanties importantes après la date de clôture ; et
- > le début d'un litige important résultant uniquement d'événements survenus après la date de clôture.



NORME N°16
INFORMATION SECTORIELLE



EXPOSÉ DES MOTIFS	238
I. OBJECTIFS ET CONTEXTE DE LA NORME	238
II. DÉFINITION DES SECTEURS	238
III. LES PRINCIPES RETENUS ET LES ÉLÉMENTS D'INFORMATION	238
III.1. Les actifs	239
III.2. Les passifs	239
III.3. Les produits	239
III.4. Les charges	240
III.5. Les engagements hors bilan	240
IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE SA PUBLICATION EN 2011	241
 DISPOSITIONS NORMATIVES	242
1. DÉFINITIONS	242
1.1. Définition d'un secteur	242
1.2. Définition des méthodes comptables sectorielles et des actifs et passifs sectoriels, charges et produits sectoriels et engagements hors bilan sectoriels	242
2. PRINCIPAUX AGRÉGATS À PRÉSENTER	242
2.1. Actifs et passifs sectoriels, produits et charges sectoriels, engagements hors bilan sectoriels	242
2.1.1. Les actifs	242
2.1.2. Les passifs	243
2.1.3. Les charges	243
2.1.4. Les produits	243
2.1.5. Les engagements hors bilan	243
2.2. Informations complémentaires	243
2.2.1. Opérations de neutralisation	243
2.2.2. Opérations de réconciliation	243
3. DIVERS	244

NORME N° 16 – INFORMATION SECTORIELLE

EXPOSÉ DES MOTIFS

La présente norme consiste à établir des principes pour l'élaboration d'informations sectorielles dans l'annexe.

I. OBJECTIFS ET CONTEXTE DE LA NORME

L'objectif de la présente norme consiste à présenter une information agrégée sur les principales activités de l'État afin d'éclairer les comptes et d'en améliorer la lisibilité.

Les référentiels comptables internationaux ont introduit dans l'annexe aux comptes des entités publiques et privées les éléments d'information sectorielle qui présentent des informations synthétiques par activité. La norme IFRS 8 « Secteurs opérationnels » a été publiée en novembre 2006, la norme IPSAS 18 « Information sectorielle » a été publiée en juin 2000.

La présente norme vise à définir une information sectorielle dans le cadre de l'élaboration des comptes de l'État.

II. DÉFINITION DES SECTEURS

Dans le cadre de la modernisation des politiques publiques et de la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), les dépenses du budget de l'État sont dorénavant présentées et votées par missions, c'est-à-dire par grandes politiques publiques.

L'organisation introduite par la LOLF couvre l'ensemble des comptes de l'État (champ couvert par le budget général, les budgets annexes et les comptes spéciaux).

Par parallélisme avec la présentation budgétaire, le découpage en missions peut être utilisé pour la constitution des secteurs. Les secteurs créés par regroupement de missions doivent avoir un caractère pérenne et être d'un nombre limité, afin d'assurer la comparabilité dans le temps et la lisibilité des informations sectorielles produites. À titre d'exemple, les référentiels comptables internationaux considèrent que le nombre de secteurs devrait être limité à une dizaine.

Enfin, il convient de préciser que l'objectif de la présente norme n'est pas de mettre en place un dispositif de type comptabilité analytique ou de type coût complet tel que présenté dans les documents budgétaires (projets et rapports annuels de performance).

III. LES PRINCIPES RETENUS ET LES ÉLÉMENTS D'INFORMATION

L'affectation des éléments aux différents secteurs est établie sur la base des montants figurant dans les états financiers de l'État. Elle concerne les actifs, les passifs, les produits, les charges et les engagements hors bilan.

Pour chacune des catégories d'éléments décrites ci-après, les agrégats à présenter dans le cadre de l'information sectorielle sont définis dans les dispositions normatives.

III.1. Les actifs

Les actifs sectoriels correspondent aux actifs qui sont utilisés dans les activités du secteur. Ils recouvrent les immobilisations (immobilisations incorporelles, immobilisations corporelles et immobilisations financières), les stocks, les créances et la trésorerie.

> Cas particulier des actifs immobiliers

L'État a confié au Ministère du Budget au travers du service France Domaine la gestion du parc immobilier non spécifique, mis à disposition des utilisateurs de ces biens.

Un compte d'affectation spéciale centralise le produit des ventes de l'État, tandis qu'au sein du budget général, un programme ad hoc regroupe les charges d'entretien lourd de l'État propriétaire.

Pour l'information sectorielle, le choix de se conformer à l'organisation retenue d'une gestion centralisée du patrimoine conduit à ne pas affecter les biens aux secteurs utilisateurs.

III.2. Les passifs

Les passifs sectoriels recouvrent les dettes financières, les dettes non financières, les provisions pour risques et charges, la trésorerie passive et les autres passifs relatifs à l'activité d'un secteur.

Cas particulier de la dette financière

L'État a confié à l'Agence France Trésor la gestion de sa dette financière. Ce choix d'une gestion centralisée de la dette financière de l'État dans une mission spécifique conduit à isoler cette activité dans un secteur spécifique plutôt que répartir cette dette sur les différents secteurs ou la rattacher à un secteur qui regrouperait les missions relatives aux finances publiques.

III.3. Les produits

En matière de produits, les produits régaliens, y compris les reprises de provisions sur créances redevables, ne font pas l'objet d'affectation à un ou plusieurs secteurs, et figurent pour leur montant net des prélèvements sur recettes.

Au sein des produits non régaliens, il convient de distinguer les reprises de provisions et les autres produits.

- > Sous réserve de faisabilité technique, les reprises de provisions sont attribuées aux secteurs.
- > Les autres produits sont également attribués aux secteurs sous cette même réserve de faisabilité à partir du moment où leur montant est significatif.

III.4. Les charges

Les charges sectorielles correspondent aux charges relatives aux activités du secteur, y compris les dotations aux amortissements et aux provisions et les dépréciations.

Les ressources propres de l'Union Européenne ne font pas l'objet d'affectation à un ou plusieurs secteurs, car elles sont présentées en déduction des produits régaliens.

> Cas particulier des pensions de retraite

Les charges sociales de l'État employeur (dont la part patronale des cotisations retraite) relèvent des différents secteurs et sont incluses dans leurs charges de personnel.

Pour ce qui concerne le paiement des pensions de retraite des fonctionnaires, la totalité des charges relatives au versement des pensions de retraite est centralisée dans un compte d'affectation spéciale. Pour l'information sectorielle, ce compte ne fait pas l'objet d'une ventilation entre les différents secteurs. Une neutralisation est effectuée, afin d'éviter de présenter les mêmes charges dans deux secteurs différents, d'une part, sous forme de cotisations de l'État employeur, et, d'autre part, sous forme de pensions versées aux bénéficiaires.

> Cas particulier de la charge de la dette

L'État ayant confié à l'Agence France Trésor la gestion centralisée de la dette, les charges financières correspondantes sont rattachées au secteur spécifique qui porte la dette financière.

> Cas particulier des dotations aux amortissements et aux provisions et des dépréciations

Les dotations aux amortissements ou aux provisions et les dépréciations sont affectées au même secteur que l'élément auquel elles se rapportent.

III.5. Les engagements hors bilan

L'annexe aux comptes de l'État fournit un ensemble d'informations complémentaires au tableau de la situation nette et au tableau des charges nettes, des produits régaliens nets et de détermination du solde des opérations de l'exercice, en particulier pour ce qui relève des engagements hors bilan de l'État. Ces éléments comprennent notamment les engagements relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu (ou «restes à payer») et les dispositifs d'intervention, et font l'objet d'une affectation aux secteurs selon une présentation spécifique qui peut prendre la forme d'une information de nature qualitative.

IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE SA PUBLICATION EN 2011

Cette norme s’inspire des référentiels comptables internationaux existants. En l’occurrence, il s’agit de la norme IPSAS 18 « Information sectorielle » d’une part et IFRS 8 « Secteurs opérationnels » d’autre part.

NORME N° 16 – INFORMATION SECTORIELLE

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DÉFINITIONS

1.1. Définition d'un secteur

Un secteur est une activité distincte ou un groupe d'activités homogènes, pérennes et relevant d'un axe majeur de politique publique. Il est constitué par un regroupement de missions sans modification du périmètre de chacune d'entre elles.

1.2. Définitions des méthodes comptables sectorielles et des actifs et passifs sectoriels, charges et produits sectoriels et engagements hors bilan sectoriels

Les méthodes comptables sectorielles, issues des méthodes comptables du Recueil des normes comptables de l'État, ont trait spécifiquement à la présentation de l'information sectorielle.

Les actifs, passifs, charges et produits sectoriels sont les actifs, passifs, charges et produits qui concourent à l'activité d'un secteur et qui lui sont directement affectables.

Ils n'incluent pas :

- (a) les produits régaliens ;
- (b) les autres actifs, passifs, charges et produits, s'ils sont de montants non significatifs.

Les engagements hors bilan figurant dans l'annexe aux comptes de l'État sont également à affecter aux différents secteurs auxquels ils se rapportent.

2. PRINCIPAUX AGRÉGATS À PRÉSENTER

2.1. Actifs et passifs sectoriels, produits et charges sectoriels, engagements hors bilan sectoriels

2.1.1. Les actifs

Les actifs sectoriels correspondent aux actifs utilisés dans les activités d'un secteur.

Les principaux agrégats retenus pour l'information sectorielle en matière d'actifs sont les suivants : immobilisations incorporelles, immobilisations corporelles (hors parc immobilier), parc immobilier, immobilisations financières et stocks.

2.1.2. Les passifs

Les passifs sectoriels correspondent aux passifs utilisés dans les activités d'un secteur.

Les principaux agrégats retenus pour l'information sectorielle en matière de passifs sont les suivants : dettes financières, dettes non financières, provisions pour risques et charges.

2.1.3. Les charges

Les charges sectorielles correspondent aux charges brutes utilisées dans les activités d'un secteur.

Les principaux agrégats retenus pour l'information sectorielle en matière de charges sont les suivants : charges de personnel, charges de fonctionnement (hors charges de personnel), charges d'intervention et charges financières.

2.1.4. Les produits

Les produits sectoriels correspondent aux produits bruts directement comptabilisés par un secteur. Les produits régaliens en sont exclus.

Les principaux agrégats retenus pour l'information sectorielle en matière de produits sont les suivants : produits de fonctionnement, produits d'intervention et produits financiers.

2.1.5. Les engagements hors bilan

Les engagements hors bilan figurent dans l'annexe aux comptes de l'État.

Pour l'information sectorielle, les engagements hors bilan de montant significatif sont affectés à un secteur d'activité.

Les informations à présenter concernent a minima :

- > les engagements relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu ;
- > les engagements au titre des dispositifs d'intervention de l'État.

2.2. Informations complémentaires

2.2.1. Opérations de neutralisation

Les opérations réalisées entre deux secteurs peuvent conduire à une augmentation artificielle des charges et des produits. Dans ce cas, un retraitement prenant la forme d'une neutralisation de ces charges et produits est réalisé.

2.2.2. Opérations de réconciliation

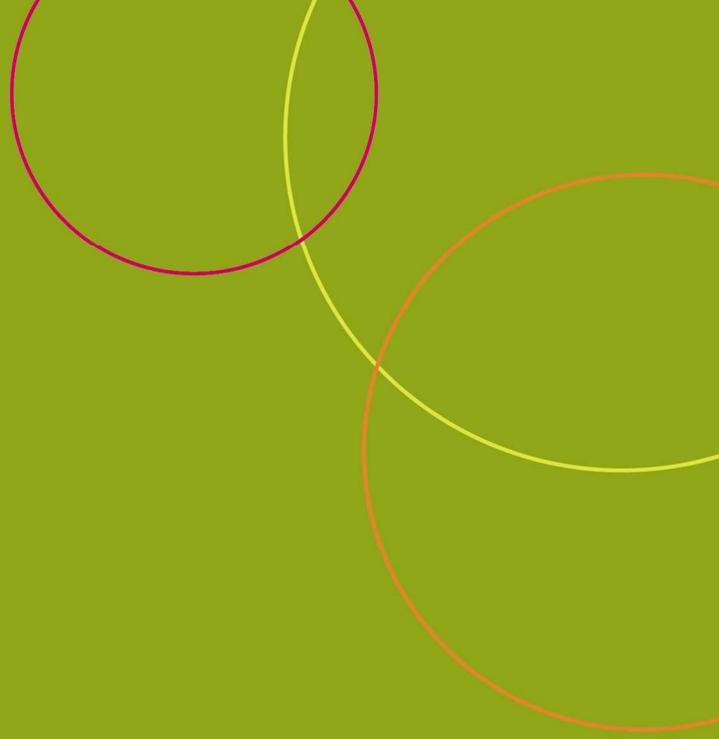
Les informations sectorielles relatives aux actifs, passifs, produits et charges sont réconciliées avec les données comptabilisées dans les états financiers.

Dans le cas où certains actifs, passifs, charges ou produits ne peuvent être affectés directement aux secteurs, ils sont présentés séparément, par exemple dans une colonne distincte lorsque l'information chiffrée est présentée sous forme de tableau, afin de faciliter la lecture du rapprochement des données sectorielles avec celles issues des comptes de l'État.

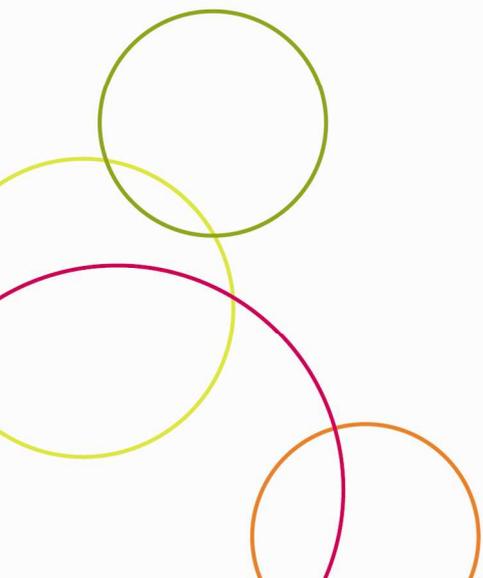
3. DIVERS

Quand un secteur est nouvellement créé, modifié ou supprimé pendant l'exercice, l'information sectorielle de l'exercice antérieur présentée à titre de comparaison est retraitée.

Les changements des méthodes comptables qui ont un effet significatif sur l'information sectorielle sont indiqués et l'information sectorielle des exercices antérieurs présentée à titre de comparaison est retraitée.



GLOSSAIRE



GLOSSAIRE

Actif

Élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'État, c'est-à-dire une ressource contrôlée du fait d'événements passés et dont il attend des avantages économiques futurs. Pour l'État les avantages économiques futurs sont représentés soit par des flux de trésorerie issus de l'utilisation de l'actif et bénéficiant à l'État, soit la disposition d'un potentiel de services attendus de l'utilisation de l'actif et profitant à l'État ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.

Dans les comptes individuels de l'État, le contrôle sur la ressource doit se comprendre comme un contrôle direct, c'est-à-dire exercé directement sur l'actif par les entités incluses dans le périmètre de l'État. Les actifs contrôlés par les entités dotées de personnalité juridique et elles-mêmes contrôlées par l'État ne sont donc pas retracés sous cette forme dans les comptes individuels de l'État.

Actif amortissable

Actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable, c'est-à-dire limitée dans le temps et mesurable.

Actif circulant

Éléments d'actif qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à servir de façon durable à l'activité de l'Etat.

Actif immobilisé (immobilisation)

Éléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'Etat.

Amortissement

Répartition systématique du montant amortissable en fonction de son utilisation.

Autres passifs

Passifs spécifiques à l'Etat en raison de leur nature, correspondant à des passifs dont le montant est fixé de manière précise mais dont l'échéance n'est pas fixée de manière précise.

Bénéficiaire de transferts de l'Etat

Catégories prévues par l'article 5 de la Loi Organique.

Bénéficiaire final de la mesure ou du dispositif d'une politique publique déterminée, dans le cadre de transferts effectués directement par les services de l'Etat comme dans le cadre de transferts indirects effectués par l'intermédiaire d'organismes redistributeurs.

Il existe quatre catégories de bénéficiaires :

- > les ménages : individus ou groupes d'individus considérés dans leur fonction de consommateurs ;
- > les entreprises : unités de production de biens et de services quelle que soit leur nature juridique dès lors que la vente de leurs biens et services couvrent plus de 50% de leurs coûts de production. Sont concernés les entreprises individuelles agricoles et non agricoles, les sociétés financières ou non financières du secteur public ou du secteur privé, les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial et toutes autres entités répondant au critère commercial précédemment énoncé ;
- > les collectivités territoriales : collectivités territoriales au sens strict, à savoir les communes, les départements, les régions et les établissements publics qui leurs sont rattachés ou associés ainsi que les établissements publics ayant une compétence territoriale ;
- > les autres collectivités : entités ayant un statut de droit public, de droit privé ou de droit international qui n'appartiennent pas aux périmètres précédemment identifiés.

Charges

Une charge est une diminution d'actif ou une augmentation de passif non compensée dans une relation de cause à effet par l'entrée d'une nouvelle valeur à l'actif ou une diminution du passif. Une charge correspond soit à une consommation de ressources entrant dans la production d'un bien ou d'un service, soit à une obligation de versement à un tiers, nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Charges à payer

Les charges à payer sont des passifs certains dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges. En conséquence, les charges à payer sont rattachées aux dettes et comprennent des éléments similaires.

Charges de fonctionnement

Charges issues de l'activité ordinaire de l'Etat. Elles comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect.

Charges de fonctionnement indirect

Les charges de fonctionnement indirect sont les versements effectués par l'Etat pour financer les charges de fonctionnement d'entités chargées de l'exécution de politiques publiques relevant de sa compétence directe, qu'il leur a confiée et dont il assure le pilotage.

Les charges de fonctionnement indirect correspondent principalement aux subventions pour charges de service public, qui sont un type de dépenses budgétaires prévu par la loi organique.

Charges de personnel de l'Etat

Ensemble des rémunérations en monnaie et parfois en nature, ainsi que des charges liées à ces rémunérations.

Charges d'intervention de l'Etat

Les charges d'intervention sont des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'Etat. Ils interviennent :

- > dans le cadre d'opérations de distributions d'aides ou de soutiens à différentes catégories de bénéficiaires et sont effectués soit directement par les services de l'Etat, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers ;
- > dans le cadre de la mise en jeu de la garantie de l'Etat.

Les charges d'intervention correspondent principalement aux transferts et aux appels en garantie de l'Etat, qui sont des types de dépenses budgétaires prévus par la loi organique.

Charges financières

Charges résultant des dettes financières, des instruments financiers à terme, de la trésorerie et des immobilisations financières. Sont exclus les frais des services bancaires, les intérêts moratoires résultant d'un paiement tardif ainsi que les intérêts et pertes de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie.

Comptes de régularisation

Les comptes de régularisation sont utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent effectivement, et ceux-là seulement.

Contrat de location-financement

Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine (IAS 17).

Contrôle d'un actif corporel

Capacité de l'Etat à maîtriser les conditions d'utilisation d'un bien, c'est-à-dire le potentiel de services et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation. En outre, le fait que l'Etat supporte les risques et charges afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

Contrôle d'une entité

Capacité de l'Etat à maîtriser l'activité opérationnelle et financière d'une autre entité, de manière à retirer un avantage et/ou à assumer les risques de cette activité.

Coût de remplacement courant

Coût qu'aurait à supporter l'Etat pour acquérir un actif à la date de clôture.

Coût de remplacement déprécié

Coût à mettre en œuvre pour remplacer le potentiel brut de service de l'actif. Ce coût est déprécié pour refléter le degré d'utilisation de l'actif.

Dépréciation

Perte dans les bénéfices économiques futurs ou le potentiel de service d'un actif au-delà de la constatation de son amortissement normal.

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle (ou sa valeur recouvrable) est inférieure à sa valeur nette comptable.

Dettes

Passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise (PCG, art.212-2).

Dettes financières

Dettes résultant d'une décision de financement de l'Etat. Elles sont soit la contrepartie de fonds destinés à assurer le financement de l'Etat, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération, soit la contrepartie d'un actif qu'elles ont pour objet de financer.

Immobilisation corporelle

Actif physique identifiable et normalement identifié dans un inventaire physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'entité qui l'utilise ; cette dernière étant représentée pour l'Etat par des avantages économiques futurs ou par le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien.

Immobilisations financières de l'Etat

Groupe d'éléments d'actifs immobilisés, comprenant les participations et les créances rattachées, ainsi que les prêts et avances.

Immobilisation incorporelle

Actif non monétaire, sans substance physique, détenu soit pour produire ou fournir des biens ou des services, soit pour être loué à des tiers, soit à des fins administratives et dont on s'attend à ce qu'il soit utilisé sur plus d'un exercice.

Juste valeur

Montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.

Marché actif

Marché sur lequel les éléments négociés sont homogènes et où on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants, à des prix mis à la disposition du public.

Montant amortissable

Valeur brute d'un actif sous déduction de sa valeur résiduelle.

Participations de l'Etat

Droits détenus par l'Etat sur d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, qui créent un lien durable avec celles-ci. Ces droits peuvent découler :

- > de la détention de parts de capital dans les entités concernées, ou
- > du statut juridique des entités concernées, ou
- > de l'existence d'un contrôle (au sens défini dans la norme) de ces entités par l'Etat.

Passif

Un passif est constitué par une obligation à l'égard d'un tiers, existante à la date de clôture des comptes, dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elle entraînera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Passif éventuel

Obligation potentielle de l'Etat 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 qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'Etat ; ou obligation de l'Etat 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.

Plan d'amortissement

Traduction de la répartition du montant amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de services attendus en fonction de son utilisation probable.

Prêts et avances accordés par l'Etat

Fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'Etat s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.

Les prêts sont accordés pour une durée supérieure à 4 ans, alors que les avances sont octroyées par l'Etat pour une durée de 2 ans, renouvelable une fois sur autorisation expresse.

Produit

Augmentation d'actif ou une diminution de passif non compensée dans une relation de cause à effet par la sortie d'une valeur à l'actif ou une augmentation du passif. Pour l'Etat, il est fait une distinction entre les produits régaliens, qui constituent la principale ressource et les produits qui sont la contrepartie directe de vente de biens, de prestation de services ou de l'utilisation par des tiers d'actifs productifs de redevances, d'intérêts ou de dividendes. Seule la seconde catégorie de produits peut être rattachée aux charges.

Produits constatés d'avance

Les produits constatés d'avance sont comptabilisés lorsque des revenus ont été perçus ou comptabilisés en produits par l'Etat à la date de clôture, au titre de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer après la date de clôture.

Ils constituent une obligation de l'Etat envers le tiers bénéficiaire de la prestation restant à réaliser ou de la marchandise restant à livrer.

Produits de fonctionnement

Produits issus de l'activité ordinaire de l'Etat.

Produits d'intervention

Versements reçus de tiers sans contrepartie équivalente pour le tiers.

Produits financiers de l'Etat

Produits résultant des immobilisations financières, de la trésorerie, des dettes financières et des instruments financiers à terme. Sont exclus les gains de change concernant les opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie de l'Etat.

Produits régaliens

Produits issus de l'exercice de la souveraineté de l'Etat et qui proviennent de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur équivalente.

Provision pour risques et charges

Passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise (PCG, art.212.3).

Stocks

Actifs de l'Etat :

- > sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans un processus de production ;
- > sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans un processus de prestation de services ;
- > détenus pour être vendus ou distribués dans le cours normal de l'activité de l'Etat ;
ou
- > faisant partie d'un processus de production pour être vendus ou distribués.

Valeur actuelle

Valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage (art 322-1 du PCG). Equivaut à la « valeur recouvrable » dans la norme IAS 36 et dans le projet de norme de l'IFAC sur les « dépréciations d'actifs ».

Valeur brute

Valeur d'entrée d'un actif dans le patrimoine ou valeur de réévaluation de cet actif.

Valeur comptable

Valeur à laquelle un actif est enregistré dans les états financiers après déduction des amortissements et des pertes pour dépréciation cumulés.

Valeur d'inventaire

Selon l'article 7 alinéa 5 du décret du 29 novembre 1983, la valeur d'inventaire est égale à la valeur actuelle¹; toutefois, lorsque la valeur d'inventaire d'une immobilisation non financière n'est pas jugée notablement inférieure à sa valeur comptable nette, celle-ci est retenue comme valeur d'inventaire.

Valeur d'usage

Valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation d'un actif et de la sortie de cet actif. Elle est calculée à partir des estimations des avantages économiques futurs attendus. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus. Si ces derniers ne sont pas pertinents pour l'entité, d'autres critères devront être retenus pour évaluer les avantages futurs attendus (PCG art. 322-1). Pour l'Etat, lorsqu'il est détenteur d'actifs non générateurs de trésorerie, le critère retenu est le potentiel de services attendus.

La valeur d'usage correspond à la « valeur d'utilité » dans IAS 36 et dans le projet de norme IPSAS sur les dépréciations d'actifs.

Valeur recouvrable

Valeur la plus élevée du prix de vente net ou de la valeur d'utilité (Cf. valeur actuelle).

Valeur résiduelle

Montant net que l'Etat s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilisation après déduction des coûts de sortie attendus.

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 sortie (PCG, art. 322-1). Equivaut au « prix de vente net » dans IAS 36 et dans le projet de norme IPSAS sur les dépréciations d'actifs.

¹ Le décret définit la valeur actuelle comme étant une estimation qui s'apprécie en fonction du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise.