



# RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT

**(Arrêté du 21 mai 2004 modifié  
par les arrêtés du 17 avril 2007 et du 13 mars 2008)**



# **RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ETAT**

---

# RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT

---

## SOMMAIRE

<b>INTRODUCTION</b>	<b>4</b>
<b>LE CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITE DE L'ÉTAT</b>	<b>5</b>
<b>NORME N°1 : LES ETATS FINANCIERS</b>	<b>20</b>
<b>NORME N°2 : LES CHARGES</b>	<b>35</b>
<b>NORME N°3 : LES PRODUITS REGALIENS</b>	<b>51</b>
<b>NORME N°4 : LES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT, LES PRODUITS D'INTERVENTION ET LES PRODUITS FINANCIERS</b>	<b>63</b>
<b>NORME N°5 : LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES</b>	<b>68</b>
<b>NORME N°6 : LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES</b>	<b>78</b>
<b>NORME N°7 : LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES</b>	<b>105</b>
<b>NORME N°8 : LES STOCKS</b>	<b>122</b>
<b>NORME N°9 : LES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT</b>	<b>130</b>
<b>NORME N°10 : LES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE DE L'ÉTAT</b>	<b>136</b>
<b>NORME N°11 : LES DETTES FINANCIERES ET LES INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME</b>	<b>145</b>
<b>NORME N°12 : LES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES, LES DETTES NON FINANCIERES ET LES AUTRES PASSIFS</b>	<b>165</b>
<b>NORME N°13 : LES ENGAGEMENTS A MENTIONNER DANS L'ANNEXE</b>	<b>172</b>
<b>NORME N°14 : METHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS FINANCIERS A TERME</b>	<b>183</b>
<b>NORME N°15 : EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE DES COMPTES</b>	<b>198</b>
<b>GLOSSAIRE</b>	<b>205</b>

## INTRODUCTION

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

- le *cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat*, 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'Etat 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. Evaluation
    - 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'Etat. Elle ne pourra être intégralement réalisée qu'au moment où ces systèmes seront complètement déployés.

# **CADRE CONCEPTUEL DE LA COMPTABILITE DE L'ETAT**

## Cadre conceptuel de la comptabilité de l'Etat

### I - OBJECTIFS DU CADRE CONCEPTUEL ET DESTINATAIRES DE LA COMPTABILITÉ DE L'ETAT

Aux termes de l'article 27 de la loi organique relative aux lois de finances du 1er août 2001<sup>1</sup>, « l'Etat 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'Etat. 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'Etat ne se distinguent de celles qu'appliquent les entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de l'Etat.

L'ensemble des règles et normes permettant d'appliquer la comptabilité d'exercice à l'Etat 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'Etat 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 :

- présenter les hypothèses sous-jacentes aux normes comptables applicables à l'Etat,
- 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.

---

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

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'Etat. 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'Etat 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'Etat 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'Etat. Plus fondamentalement, la loi organique acte d'emblée une différence importante avec cette approche puisque l'article 27 indique que « les comptes de l'Etat 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'Etat, 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'Etat, 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'Etat, 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'Etat 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'Etat.

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'Etat, 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'Etat, 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'Etat, que ces derniers soient cohérents avec les données fournies par la comptabilité nationale.

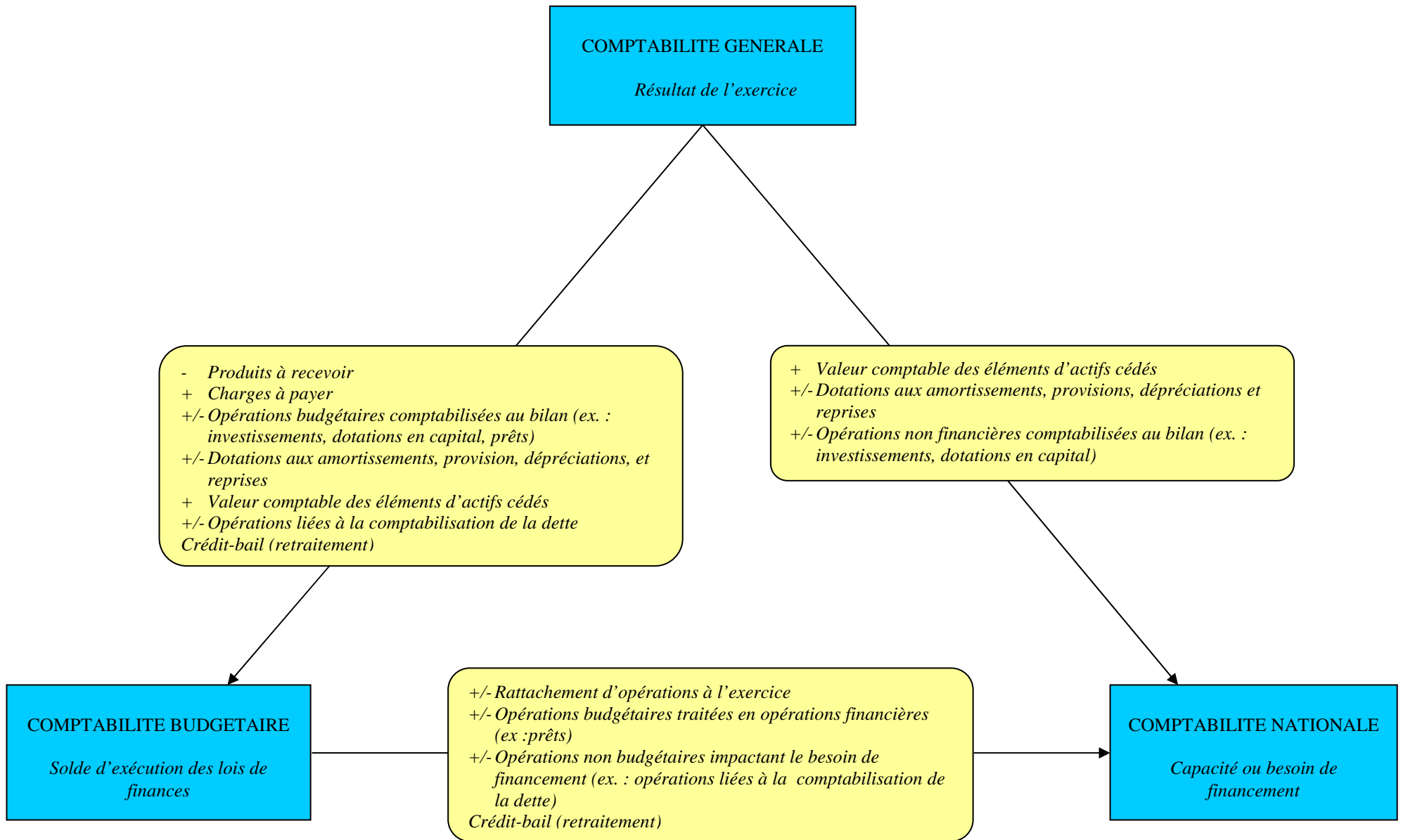
Cette cohérence doit se vérifier au plan conceptuel et au plan quantitatif. Cela signifie d'abord que des concepts ou des règles comptables réputés identiques dans les deux systèmes doivent avoir rigoureusement les mêmes définitions et aboutir aux mêmes résultats ; cela signifie ensuite que les notions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



## 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'Etat 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'Etat 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'ETAT

### 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'Etat. 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'Etat.

#### *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'Etat 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'Etat doit également s'appuyer sur cette approche. Ce périmètre rassemble alors tous les services, établissements ou institutions d'Etat 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'Etat 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'Etat. 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'Etat 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'Etat 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'Etat 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'Etat, 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'Etat soulève de nombreuses questions, en raison notamment des règles particulières du droit public ou du droit administratif, mais aussi du fait que l'Etat 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'Etat 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'Etat.

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'Etat avec les entités liées.

### **III.3 - Les principaux concepts**

#### ***Actifs***

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

Dans les comptes individuels de l'Etat, 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'Etat. Les actifs contrôlés par les entités dotées de la personnalité juridique et elles-mêmes contrôlées par l'Etat ne sont donc pas retracés en tant que tels dans les comptes individuels de l'Etat.

#### ***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 au bénéfice de ce tiers sans contrepartie attendue de celui-ci après la date de clôture.

#### ***Situation nette***

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

## **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, définitive et sans contrepartie directe dans les comptes.

## **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'Etat, 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'Etat. 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.

Le fait générateur détermine la comptabilisation dans les états financiers, il est donc le critère de rattachement à l'exercice. Il peut être différent du fait générateur de la prise en compte dans le système comptable de l'entité, ce dernier dépendant de l'organisation propre à l'entité. Cette organisation n'est pas régie par les présentes dispositions, elle doit toutefois permettre de rattacher les événements aux exercices conformément à ces dispositions.

Le principe général définissant le rattachement à l'exercice est la naissance d'un droit ou d'une obligation ou la modification de leur nature ou de leur valeur au cours de cet exercice. Ces différents éléments sont traduits dans les différentes catégories d'actifs, de passifs, de charges et de produits et comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le contrôle sur les avantages économiques futurs est acquis, les obligations sont nées, et les risques sont avérés.

## **Les 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'Etat. 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'Etat 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'Etat, 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.

### *Les passifs*

Les passifs sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les obligations correspondantes sont nées. Ces obligations peuvent être d'origine réglementaire ou contractuelle, elles peuvent également 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 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'Etat, 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.

### *Les charges*

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

Pour les charges telles que les rémunérations versées ou les acquisitions de services, le fait générateur correspond à la règle du service fait. Pour les achats de biens, la livraison détermine la comptabilisation, et les écritures d'inventaire concernant les stocks permettent de distinguer et de comptabiliser les achats consommés et les achats stockés conformément à leur nature. Les charges correspondant à des dépenses de transfert (subventions, prestations sociales) sont rattachées à l'exercice au cours duquel le droit des bénéficiaires à les recevoir a été établi.



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.

#### ***Coût d'entrée et valeur d'inventaire, cas général***

La détermination des valeurs d'entrée est fondée sur le coût d'acquisition, sous réserve de certains cas particuliers.

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 et d'actifs non générateurs de trésorerie, la valeur d'usage se détermine par rapport au potentiel de services attendus.

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. Dans le cas contraire, 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 »<sup>2</sup>. Dans le cas général, les avantages économiques futurs et, par assimilation, le potentiel de services attendus, sont égaux au coût d'acquisition, au moment de l'entrée de l'actif dans le patrimoine.

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 services résiduels. 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 services prévisible de manière fiable.

---

<sup>2</sup> Règlement n°2002-10 du CRC du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et la dépréciation des actifs

## ***Cas particulier de certaines immobilisations corporelles et financières***

### *Le parc immobilier et les infrastructures*

Pour certaines immobilisations, telles que le parc immobilier et certaines infrastructures, la méthode générale suppose la connaissance de la valeur d'entrée, hypothèse non vérifiée dans de nombreux cas significatifs.

Il est donc nécessaire de procéder à une évaluation à la date d'établissement des premiers comptes établis suivant les nouvelles normes. Ces biens peuvent se ranger en deux catégories : ceux pour lesquels une valeur vénale est observable (par exemple des locaux à usage de bureaux), et ceux pour lesquels cette valeur n'est pas observable (par exemple des infrastructures routières), même si son existence théorique ne peut être exclue. Si la valeur vénale est observable, elle sera retenue comme coût d'entrée, dans le cas contraire des méthodes alternatives adaptées seront définies dans la norme, par exemple le coût de remplacement amorti.

Lorsque des modalités d'évaluation spécifiques sont utilisées, le traitement ultérieur correspond :

- soit un amortissement sur une durée de vie probable ; il convient alors de déterminer des tests de dépréciation à utiliser le cas échéant ;
- soit une charge représentative de la consommation du volume de services attendus.

Dans le cas de bâtiments entrés dans les comptes à leur valeur vénale, l'existence d'une telle valeur dépend en général du fait que ces bâtiments peuvent être utilisés pour des usages non spécifiques aux missions de l'Etat. 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 services attendus. 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'Etat, 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.

La mesure de la consommation des services attendus ne peut donc se faire qu'à partir de la valeur vénale. Cette consommation se traduit par la comptabilisation d'une charge d'utilisation annuelle. Les valeurs à la clôture seront ajustées sur la valeur vénale à cette date directement en situation nette, sauf si la diminution de valeur a pour cause une perte de consistance physique.

### *Les participations*

L'Etat 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'Etat « 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'Etat 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'Etat 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 équivalence<sup>3</sup>. L'application de cette méthode exige quelques adaptations pour tenir compte de certaines spécificités.

---

<sup>3</sup> 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 ETATS FINANCIERS**

## NORME N°1 – LES ETATS FINANCIERS

### EXPOSE 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'Etat.*

#### **I – LA LOGIQUE D'ELABORATION DES ETATS FINANCIERS**

*Les états financiers sont une des principales sources d'information chiffrée sur la situation financière de l'Etat. 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'Etat : le tableau de la situation nette**

*Le bilan de l'Etat 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'Etat. 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'arrêt des comptes, qu'elles entraîneront une sortie de ressources au bénéfice de tiers sans contrepartie attendue de leur part après la date de clôture. 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'Etat : 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'Etat sans contrepartie directe équivalente pour les tiers. Les produits figurant dans ce tableau sont les produits régaliens nets des obligations de l'Etat 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 contributions au budget de l'Union européenne basées sur le produit national brut (PNB) 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'Etat (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'Etat 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'Etat au cours d'un exercice.*

### **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 REFERENTIELS**

*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'IASB<sup>4</sup> (IAS 1 et IAS 7) et du Comité Secteur Public de l'IFAC<sup>5</sup> (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.*

---

<sup>4</sup> International Accounting Standards Board

<sup>5</sup> International Federation of Accountants: fédération internationale des experts-comptables.

## NORME 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
<b>ACTIF IMMOBILISE</b>					
• Immobilisations incorporelles					
• Immobilisations corporelles					
• Immobilisations financières					
• Total actif immobilisé					
<b>ACTIF CIRCULANT (hors trésorerie)</b>					
Stocks					
Créances					
Redevables					
Clients					
Autres créances					
Charges constatées d'avance					
Total actif circulant (hors trésorerie)					
<b>TRESORERIE</b>					
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					
<b>TOTAL ACTIF (I)</b>					
<b>DETTES FINANCIERES</b>					
Titres négociables					
Titres non négociables					
Autres emprunts					
Total dettes financières					
<b>DETTES NON FINANCIERES (hors trésorerie)</b>					
Dettes de fonctionnement					
Dettes d'intervention					
Produits constatés d'avance					
Autres dettes non financières					
Total dettes non financières					
<b>PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES</b>					
• Provisions pour risques					
Provisions pour charges					
Total provisions pour risques et charges					
<b>AUTRES PASSIFS (hors trésorerie)</b>					
Total autres passifs					
<b>TRESORERIE</b>					
Correspondants du Trésor et personnes habilitées					
Autres					
Total trésorerie					
• Comptes de régularisation					
<b>TOTAL PASSIF (hors situation nette) (II)</b>					
• Report des exercices antérieurs					
Écarts de réévaluation et d'intégration					
Solde des opérations de l'exercice					
<b>SITUATION NETTE (III=I-II)</b>					

**2. LE TABLEAU DES CHARGES NETTES, LE TABLEAU DES PRODUITS REGALIENS NETS ET LE TABLEAU DE DETERMINATION DU SOLDE DES OPERATIONS 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			
	<b>Total charges de fonctionnement direct (I)</b>			
	Subventions pour charges de service public Dotations aux provisions			
	<b>Total charges de fonctionnement indirect (II)</b>			
	<b>Total charges de fonctionnement (III=I+II)</b>			
	Ventes de produits et prestations de service Production stockée et immobilisée • Reprises sur provisions, sur dépréciations • Autres produits de fonctionnement			
	<b>Total produits de fonctionnement (IV)</b>			
<b>TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT NETTES (V=III-IV)</b>				
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'Etat Dotations aux provisions et aux dépréciations			
	<b>Total charges d'intervention (VI)</b>			
	Contributions reçues de tiers Reprises sur provisions et sur dépréciations			
	<b>Total produits d'intervention (VII)</b>			
<b>TOTAL CHARGES D'INTERVENTION NETTES (VIII=VI-VII)</b>				
CHARGES FINANCIERES NETTES	Intérêts Pertes de change liées aux opérations financières Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations Autres charges financières			
	<b>Total charges financières (IX)</b>			
	Produits des créances de l'actif immobilisé • Gains de change liés aux opérations financières • Reprises sur provisions, sur dépréciations • Autres intérêts et produits assimilés			
	<b>Total produits financiers (X)</b>			
<b>TOTAL CHARGES FINANCIERES NETTES (XI=IX-X)</b>				
<b>TOTAL DES CHARGES NETTES (XII=V+VIII+XI)</b>				

<b>TABLEAU DES PRODUITS REGALIENS NETS</b>	<b>EXERCICE N</b>	<b>EXERCICE N-1</b>	<b>EXERCICE N-2</b>
Impôt sur le revenu Impôt sur les sociétés Taxe sur les salaires 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			
<b>TOTAL PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)</b>			
Amendes et autres pénalités			
<b>TOTAL AUTRES PRODUITS REGALIENS NETS (XIV)</b>			
Contribution au budget de l'Union Européenne basée sur le produit national brut Contribution au budget de l'Union Européenne basée sur la taxe sur la valeur ajoutée			
<b>TOTAL CONTRIBUTIONS AU BUDGET DE L'UNION EUROPEENNE BASEES SUR LE PRODUIT NATIONAL BRUT ET LA TAXE SUR LA VALEUR AJOUTEE (XV)</b>			
<b>TOTAL PRODUITS REGALIENS NETS (XVI = XIII+XIV-XV)</b>			

<b>TABLEAU DE DETERMINATION DU SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE</b>	<b>EXERCICE N</b>	<b>EXERCICE N-1</b>	<b>EXERCICE N-2</b>
Charges de fonctionnement nettes (V) Charges d'intervention nettes (VIII) Charges financières nettes (XI)			
<b>CHARGES NETTES (XII)</b>			
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)			
<b>PRODUITS REGALIENS NETS (XVI)</b>			
<b>SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE (XVI-XII)</b>			

**3. LE TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE**

<b>TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE</b>		<b>EXERCICEN</b>	<b>EXERCICEN-1</b>	<b>EXERCICEN-2</b>
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES A L'ACTIVITE</b>	<b>ENCAISSEMENTS</b> 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  <b>DECAISSEMENTS</b> 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'Etat Intérêts payés Autres décaissements			
	<b>FLUX DE TRESORERIE NETS LIES A L'ACTIVITE (I)</b>			
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT</b>	<b>ACQUISITIONS D'IMMOBILISATIONS</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Immobilisations corporelles et incorporelles</li> <li>• Immobilisations financières</li> </ul> <b>CESSIONS D'IMMOBILISATIONS</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Immobilisations corporelles et incorporelles</li> <li>Immobilisations financières</li> </ul>			
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>FLUX DE TRESORERIE NETS LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT (II)</b></li> </ul>	•		
<b>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT</b>	<b>ÉMISSIONS D'EMPRUNT</b> OAT BTAN Solde des BTF  <b>REMBOURSEMENTS DES EMPRUNTS (HORS BTF)</b> <i>Dette négociable</i> OAT BTAN <i>Dette non négociable</i>  <b>FLUX LIES AUX INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME</b>			
	<b>FLUX DE TRESORERIE NETS LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT (III)</b>			
<b>VARIATION DE TRESORERIE (IV=I+II+III=VI-V)</b>				
<b>TRESORERIE EN DEBUT DE PERIODE (V)</b>				
<b>TRESORERIE EN FIN DE PERIODE (VI)</b>				

#### **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'ETABLISSEMENT 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'Etat 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'Etat.

##### **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'Etat ;
  - 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 ou les dépréciations de créances recouvrées par l'Etat pour le compte de tiers pour lesquels l'Etat 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'Etat 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 contributions françaises au budget de l'Union européenne.

## NORME N°1 – LES ETATS 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
<b>Balance d'entrée</b>	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	
<b>Acquisitions</b>									si coût connu	
<b>Flux de travaux immobilisables</b>										
<b>Cessions</b>										
<b>Amortissement</b>					amortissements				flux de travaux	
<b>Réévaluations (+) ou (-)</b>	actualisation annuelle		actualisation annuelle				actualisation annuelle			
<b>Perte de valeur</b>					test de dépréciation si indice de perte de valeur					
<b>Balance de sortie</b>										
<b>Écarts de réévaluation cumulés (+)</b>										
<b>Écarts de réévaluation cumulés (-)</b>										
<b>Valeur brute comptable</b>										
<b>Amortissement cumulé</b>										flux de travaux
<b>Valeur nette comptable = balance de sortie</b>										

## Commentaires :

Balance d'entrée initiale + (acquisitions- cessions (cumulés)) + 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)**

<b>CONTRATS LOCATION - FINANCEMENT</b>	<b>Terrains</b>		<b>Bâtiments non spécifiques</b>		<b>Matériel</b>	
	<i>N</i>	<i>N-1</i>	<i>N</i>	<i>N-1</i>	<i>N</i>	<i>N-1</i>
<i>Contrats de location-financement (VNC à la date de clôture)</i>						
<i>Total paiements minimaux pour location &lt; 1 an</i>						
<i>Valeur actualisée</i>						
<i>Total paiements minimaux pour location entre 1 et 5 ans</i>						
<i>Valeur actualisée</i>						
<i>Total paiements minimaux pour location &gt; 5 ans</i>						
<i>Valeur actualisée</i>						

**II - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES**

<i>Provisions pour risques</i>	<i>Montants au début de l'exercice</i>	<i>Dotations de l'exercice</i>	<i>Reprises de l'exercice</i>		<i>Montants à la fin de l'exercice</i>
			<i>Reprises provisions utilisées</i>	<i>Reprises provisions non utilisées</i>	
<i>Provisions pour risques 1</i>					
<i>Provisions pour risques 2</i>					
...					
<i>Total</i>					
<i>Provisions pour charges</i>	<i>Montants au début de l'exercice</i>	<i>Dotations de l'exercice</i>	<i>Reprises de l'exercice</i>		<i>Montants à la fin de l'exercice</i>
			<i>Reprises provisions utilisées</i>	<i>Reprises provisions non utilisées</i>	
<i>Provisions pour charges 1</i>					
<i>Provisions pour charges 2</i>					
...					
<i>Total</i>					

**III - DETTE****Tableau des variations des emprunts**

	Valeur à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions	Valeur à la clôture de l'exercice
<b>Emprunts négociables en euros</b>	•			
Emprunts à taux fixe				
Emprunts à taux variable				
<b>Emprunts négociables en devises étrangères</b>				
Emprunts à taux fixe				
Emprunts à taux variable				
<b>Emprunts non négociables</b>				
...				
<b>Total</b>				

**Ventilation des augmentations**

	Émissions		Échange par conversion	Différentiel d'indexation	Intérêts			Totaux
	Avec réception de fonds	Sans réception de fonds			Capitalisation	Intérêts courus	Intérêts constatés d'avance	
<b>Emprunts négociables en euros</b>								
Emprunts à taux fixe								
Emprunts à taux variable								
<b>Emprunts négociables en devises étrangères</b>								
Emprunts à taux fixe								
Emprunts à taux variable								
<b>Emprunts non négociables</b>								
...								
<b>Totaux</b>								

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	
<b>Emprunts négociables en euros</b>									
Emprunts à taux fixe									
Emprunts à taux variable									
<b>Emprunts négociables en devises étrangères</b>									
Emprunts à taux fixe									
Emprunts à taux variable									
<b>Emprunts non négociables</b>									
...									
<b>Totaux</b>									

**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				
<b>Total</b>				

**Tableau des échéances**

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

**IV - PERSONNEL**

<i>Charges de personnel</i>	<i>Montants de l'exercice N</i>	<i>Montants de l'exercice N-1</i>
<i>Rémunérations du personnel</i>		
<i>Charges de sécurité sociale, de prévoyance et contributions directes</i>		
<i>Prestations directes d'employeur (hors pensions)</i>		
<i>Pensions</i>		
<i>Autres charges sociales</i>		

# **NORME N°2**

## **LES CHARGES**

## NORME N°2 - LES CHARGES

### EXPOSE DES MOTIFS

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

#### **I - SPECIFICITES LIEES AUX CHARGES DE L'ETAT**

*La norme relative aux charges tient compte de l'obligation de concilier les besoins de la comptabilité générale avec ceux de la comptabilité budgétaire, c'est-à-dire d'articuler la structuration comptable des charges et la structuration budgétaire des dépenses, par titres et catégories, fixée par l'article 5 de la loi organique. Ainsi, un niveau commun de nomenclature par nature a été déterminé. Il donne une correspondance simple mais non stricte entre les charges comptables et les dépenses budgétaires. En effet, certaines charges comme les dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations ou les décotes sur emprunts n'ont pas d'impact budgétaire. Inversement, les mouvements entre le budget général et les comptes spéciaux ou les budgets annexes ne figureront pas dans les états financiers alors qu'ils sont retracés en comptabilité budgétaire dans des postes correspondant à leur nature. Par ailleurs, certaines charges de fonctionnement ne sont pas budgétairement des dépenses de fonctionnement mais des dépenses de personnel : il s'agit des impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations.*

*La norme identifie comme spécificités de l'Etat :*

- les « subventions pour charges de service public » au sein des charges de fonctionnement ;
- les « charges d'intervention » ;
- le périmètre des charges financières de l'Etat ;
- l'absence de catégorie de charges exceptionnelles ou de charges extraordinaires pour l'Etat.

#### **I.1 - Les subventions pour charges de service public**

*Les charges de fonctionnement de l'Etat comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect, correspondant aux subventions pour charges de service public.*

*Les « subventions pour charges de service public » sont des versements effectués par l'Etat au profit des opérateurs participant à la mise en œuvre des politiques directes de l'Etat pour financer les charges liées à leur fonctionnement. La norme n°7 (paragraphe 1.2.2.1) relative aux immobilisations financières de l'Etat donne la définition de ces opérateurs. Les subventions pour charges de service public sont ainsi constitutives d'une catégorie spécifique, celle de charges de fonctionnement indirect.*

#### **I.2 - Les charges d'intervention**

##### **I.2.1 - Définition**

*Les « charges d'intervention » sont des versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'Etat. Elles correspondent principalement aux transferts, sans contrepartie directe comptabilisée (par exemple les versements liés à des dispositifs sociaux ou économiques).*

*Les transferts correspondent aux charges financières réellement supportées par l'Etat. Ils comprennent notamment :*

- les « prélèvements sur recettes » (notion budgétaire) au profit des collectivités territoriales correspondant à des charges de l'Etat (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'Etat 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'Etat 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'Etat 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 reversées 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'Etat. 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**

*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'Etat : les collectivités territoriales, personnes morales à vocation locale, et les établissements publics, personnes morales à vocation technique. En effet, certains établissements publics, comme les hôpitaux, personnes morales à vocation technique, ont une compétence locale. A l'opposé, les structures de regroupement en matière d'intercommunalité sont aussi des établissements publics. Enfin, certains établissements publics bénéficient actuellement de concours financiers identiques à ceux des collectivités territoriales au sens strict. Aussi, il apparaît difficile d'exclure ces entités du périmètre « collectivités territoriales » dans la mesure où le retraitement du montant global des concours par type de bénéficiaire s'avérerait complexe, sans pour autant présenter d'avantages significatifs.*

*Par conséquent, 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 de santé, 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, telles que les instances onusiennes.*

### **1.2.3 - Principe du bénéficiaire final**

*Les bénéficiaires de transferts correspondent aux entités désignées expressément comme le destinataire final d'un transfert. Le bénéficiaire final est la cible de la mesure ou du dispositif d'une politique publique déterminée dans le cadre de transferts versés directement par les services de l'Etat comme dans le cadre de transferts indirects par l'intermédiaire d'organismes redistributeurs. Ces organismes redistributeurs appartiennent le plus souvent au périmètre des opérateurs des politiques de l'Etat.*

*Par exemple, un transfert à l'ANPE au titre d'une mesure relative au retour à l'emploi de chômeurs constitue un transfert indirect. Ce transfert concerne :*

- *les « ménages » s'agissant des primes à l'emploi que l'ANPE reverse aux chômeurs concernés par le dispositif ;*
- *les « entreprises » pour la part des aides à l'embauche versée à l'employeur.*

### **1.3 – Le périmètre des charges financières de l'Etat**

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

*En effet, 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.*

### **1.4 – La notion de charges exceptionnelles ou de charges extraordinaires de l'Etat**

*Les normes comptables internationales ne se réfèrent pas à la notion de charges exceptionnelles, comme le Plan comptable général, mais à celle de charges extraordinaires. Cette analyse a été transposée à l'Etat et a conduit à privilégier l'approche « extraordinaire-ordinaire » plutôt qu'« exceptionnelle-courante ».*

*L'IASB définit les charges extraordinaires par opposition aux charges ordinaires<sup>6</sup>. Les charges extraordinaires résultent d'événements ou de transactions clairement distinctes des activités ordinaires et dont on ne s'attend pas à ce qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou régulière. C'est la nature de l'événement ou celle de la transaction et non la fréquence avec laquelle de tels événements sont censés se reproduire qui détermine si un événement ou une transaction correspond ou non aux activités ordinaires. Par conséquent, les événements ou les transactions pour lesquels un élément extraordinaire peut se produire sont extrêmement rares.*

*Le Comité secteur public de l'IFAC complète cette définition en introduisant deux critères supplémentaires :*

- *le critère de non-reproduction d'un événement ou d'une transaction dans un avenir prévisible, selon lequel l'événement ou la transaction est réputé extraordinaire si dans un avenir prévisible, leur fréquence de réalisation est faible ;*
- *le critère de contrôle ou d'influence de l'entité selon lequel tout événement ou transaction hors du champ de contrôle ou d'influence de l'entité est réputé extraordinaire. Pour l'IFAC, ne relèvent pas du champ de contrôle ou d'influence de l'entité, les cas pour lesquels les décisions ou les résolutions de l'entité n'influent pas sur la réalisation de la transaction ou de l'événement.*

*Toutefois, en appliquant les critères IFAC à l'Etat, il apparaît qu'aucune charge de l'Etat ne constitue une charge extraordinaire dans la mesure où cette charge :*

- *résulte de l'activité ordinaire de l'Etat suite aux accords qu'il a passés et aux décisions qu'il a prises ;*

---

<sup>6</sup> *Les charges ordinaires sont des charges relatives aux activités dans lesquelles une entité est engagée dans le cadre de ses affaires, ainsi que les activités liées à titre d'accessoire ou dans le prolongement de ses activités ordinaires.*

- *entre, de fait, dans sa sphère d'influence ou de contrôle.*

*Ainsi, par exemple, la perte provenant de la décision de vendre un actif plutôt que de le conserver n'est pas considérée comme un élément extraordinaire dans la mesure où l'Etat est à l'origine de la décision de cession de l'actif. Une pénalité à verser à l'Union européenne, ne pourra pas être considérée comme extraordinaire dans la mesure où cette pénalité résulte du non-respect par l'Etat des engagements qu'il a pris. De même, les dépenses engagées par l'Etat et relatives à la réparation d'un dommage (type catastrophe naturelle) ne devraient pas être qualifiées d'extraordinaires puisqu'il est de la responsabilité de ce dernier d'assurer une aide aux personnes sinistrées.*

*Par conséquent, le principe de l'abandon de la notion de charges extraordinaires pour l'Etat a été retenu.*

## **II – POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS COMPTABLES**

*Pour déterminer les principes généraux de comptabilisation et d'évaluation des charges de l'Etat, la norme s'est inspirée des référentiels comptables suivants :*

- ***pour les charges de même nature que celles des entreprises*** (charges de fonctionnement direct et charges financières), les règles de comptabilisation et d'évaluation retenues sont celles 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 et d'évaluation 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 plus spécifiques liées à la mission de régulateur économique et social de l'Etat*** (charges de fonctionnement indirect et charges d'intervention), il n'existe pas de référentiels comptables connus applicables et les principes comptables de droit commun ne sont pas toujours transposables ;
- ***pour les charges exceptionnelles***, les travaux préparatoires à la norme se sont inspirés de la norme IAS 8 relative au résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables ainsi que de la norme IPSAS 3 correspondant au surplus ou déficit net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.

*Sur cette base, la norme sur les charges énonce un principe général de comptabilisation conforme au principe de patrimonialité. Selon ce principe, les charges de l'Etat doivent être enregistrées dès la naissance des obligations. Le critère de rattachement des charges à l'exercice se définit comme l'impact des obligations sur le patrimoine de l'Etat. Le critère de rattachement des charges à l'exercice se fonde sur la date de réalisation de l'événement, indépendamment de la date effective à laquelle cet événement est connu ou enregistré dans les écritures comptables. Toutefois, la difficulté d'évaluation des obligations dès leur naissance ne permet pas toujours de retenir le critère de rattachement des charges à la naissance des obligations, mais au moment où il existe une estimation fiable de leur montant, c'est-à-dire à l'exécution de l'opération génératrice de la charge. C'est pourquoi le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait.*

## NORME N°2 - LES CHARGES

### DISPOSITIONS NORMATIVES

#### 1. CHAMP D'APPLICATION

##### 1.1 CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME

La présente norme s'applique aux charges de l'Etat 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'Etat 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, définitive et sans contrepartie directe dans les comptes. Elles comprennent :

- les charges de fonctionnement ;
- les charges d'intervention ;
- les charges financières.

##### 1.2 CATEGORIES DE CHARGES

###### 1.2.1 Les charges de fonctionnement

Les charges de fonctionnement correspondent aux charges issues de l'activité ordinaire de l'Etat. 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 correspondent :

- aux sommes versées en contrepartie de marchandises et d'approvisionnements achetés ou consommés, de travaux et de services consommés directement par l'Etat au titre de son activité ordinaire ;
- aux charges de personnel, que sont l'ensemble des rémunérations du personnel de l'Etat, en monnaie et parfois en nature, en contrepartie du travail fourni, 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 ;
  - les charges de sécurité sociale, de prévoyance et contributions directes que sont les cotisations patronales versées par l'Etat employeur aux organismes sociaux ainsi que la contribution à la CNAF ;
  - les prestations directes employeur, qui correspondent aux prestations sociales obligatoires versées directement par l'Etat 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 ;
- aux versements sans contrepartie directe répondant à une obligation légale hors versements liés aux charges de personnel (impôts, taxes et versements assimilés) ;
- aux valeurs nettes comptables des éléments d'actifs cédés ;



- aux décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé des créances recouvrées pour le compte de l'Etat initialement comptabilisées.

#### 1.2.1.2 Les charges de fonctionnement indirect

Les charges de fonctionnement indirect sont les subventions pour charges de service public.

Les subventions pour charges de service public correspondent aux versements effectués par l'Etat aux opérateurs afin de couvrir leurs propres charges de fonctionnement, engendrées par l'exécution de politiques publiques relevant de la compétence directe de l'Etat mais que ce dernier leur a confiées, et dont il conserve le contrôle. Ces versements ont pour contrepartie la réalisation des missions confiées par l'Etat.

### **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'Etat. Les charges d'intervention comprennent :

- les transferts, versements sans contrepartie équivalente comptabilisable et significative d'échange effectués soit directement par les services de l'Etat, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers, relevant le plus souvent du périmètre des opérateurs des politiques de l'Etat dans leur rôle de redistributeur, au profit d'un ou plusieurs bénéficiaire(s) appartenant à des catégories strictement identifiées (ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres collectivités).

Toutefois, ne sont pas assimilés à des transferts mais à des opérations effectuées pour le compte de tiers les versements provenant de recettes que l'Etat encaisse en qualité de mandataire et qu'il reverse à ces tiers. Ces opérations sont retracées dans les comptes de l'Etat mais elles sont sans impact sur le résultat de l'exercice, exception faite des éventuels frais de perception ;

- les charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat.

#### 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'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 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 LES REGLES GENERALES DE COMPTABILISATION

Le critère de rattachement des charges à l'exercice est le service fait, sous réserve qu'elles puissent être évaluées de manière fiable.

### 2.2 APPLICATION PAR CATEGORIES DE CHARGES

#### 2.2.1 Les charges de fonctionnement direct

Pour les biens, le critère de rattachement des charges à l'exercice est la livraison des fournitures ou des biens non immobilisés commandés.

Pour les prestations de service, le critère de rattachement des charges à l'exercice est 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 contrats à long terme, les charges associées à ces contrats doivent être comptabilisées 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.

#### 2.2.2 Les charges de fonctionnement indirect

Pour les subventions pour charges de service public, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acte attributif (décision individuelle d'attribution, arrêté attributif).

En fin d'exercice, une dotation aux provisions pour charges de fonctionnement est comptabilisée pour les subventions :

- dont l'attribution est subordonnée à la réalisation de conditions ;
- qui n'ont pas encore fait l'objet d'un acte attributif ;
- et qui correspondent au moins en partie à des droits rattachables à l'exercice.

Cette dotation aux provisions représente l'estimation des droits rattachables à l'exercice.

### 2.2.3 Les charges d'intervention

Pour les transferts, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'acte attributif (décision individuelle d'attribution, arrêté attributif).

En fin d'exercice, une dotation aux provisions pour charges d'intervention est comptabilisée pour les transferts :

- dont l'attribution est subordonnée à la réalisation de conditions ;
- qui n'ont pas encore fait l'objet d'un acte attributif ;
- et qui correspondent au moins en partie à des droits rattachables à l'exercice ;

Cette dotation aux provisions représente l'estimation des droits rattachables à l'exercice.

### 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 A FOURNIR DANS L'ANNEXE

La nature et le montant des charges à payer, des charges constatées d'avance et des charges à étaler ainsi que le traitement des charges à étaler sont présentés en annexe.

La nature et l'importance des contributions en nature consenties par l'Etat 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°2 - LES CHARGES

### ILLUSTRATIONS

#### I - LE NIVEAU COMMUN DE LA NOMENCLATURE PAR NATURE

*Le tableau ci-dessous illustre l'articulation entre la structure comptable des charges et la structure budgétaire des dépenses. Cette articulation est une correspondance simple mais non stricte entre les comptes de charges du plan comptable et les titres et catégories de dépenses budgétaires. Il n'existe effectivement pas de relation bijective entre les comptes du plan comptable et les titres de dépenses budgétaires.*

*Par exemple :*

- *les charges de personnel ne sont pas égales au titre II « dépenses de personnel », dans la mesure où les impôts, taxes et versements assimilés sur rémunération relèvent du titre II pour le volet budgétaire mais correspondent, pour le volet comptable, aux prestations externes et autres charges de gestion ordinaire ;*
- *les achats, les prestations externes et autres charges de gestion ordinaire et les subventions pour charges de service public n'équivalent pas aux dépenses de fonctionnement figurant au titre III, qui n'englobe qu'une partie des impôts, taxes et versements assimilés (cf. point précédent). En outre, les charges calculées n'ont pas d'impact budgétaire ;*
- *le titre I « dotations des pouvoirs publics » n'apparaît pas dans le niveau commun de la nomenclature par nature. Ces dépenses seront, en effet, suivies budgétairement par destination puis ventilées par nature de charges.*

#### EXEMPLES DE COMPTES DE CHARGES

#### CATEGORIES DE DEPENSES BUDGETAIRES

<b>ACHATS</b>	<b>TITRE III - DEPENSES DE FONCTIONNEMENT</b>
Achats stockés : matières premières et fournitures	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Achats de matériel et de petits équipements stockés	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Variations de stocks	
Achats d'études et prestations de service	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Achats non stockés de matières et fournitures	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Achats de matériels et de petits équipements non stockés	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats	
<b>PRESTATIONS EXTERNES ET AUTRES CHARGES DE GESTION ORDINAIRE</b>	<b>TITRE II - DEPENSES DE PERSONNEL</b>
Services extérieurs	<b>TITRE III - DEPENSES DE FONCTIONNEMENT</b>
Impôts, taxes et versements assimilés	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations	Cotisations et contributions diverses (titre II)
Autres impôts, taxes et versements assimilés	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Intérêts moratoires et condamnations	Dépenses de fonctionnement autres que celles de personnel
Valeur comptable des éléments d'actifs cédés	
<b>SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC</b>	<b>TITRE III - DEPENSES DE FONCTIONNEMENT</b>
	Subventions pour charges de service public
<b>CHARGES DE PERSONNEL</b>	<b>TITRE II - DEPENSES DE PERSONNEL</b>
Rémunérations du personnel	Rémunérations d'activité
Charges de sécurité sociale, de prévoyance et contrib° directes	Cotisations et contributions diverses
Prestations directes d'employeur	Prestations sociales et allocations diverses
Autres charges sociales	Prestations sociales et allocations diverses
Autres charges de personnel	Prestations sociales et allocations diverses

<b>CHARGES D'INTERVENTION</b>	<b>TITRE VI - DEPENSES D'INTERVENTION</b>
Transferts aux ménages	Transferts aux ménages
Transferts aux entreprises	Transferts aux entreprises
Transferts aux collectivités territoriales	Transferts aux collectivités territoriales
Transferts aux autres collectivités	Transferts aux autres collectivités
Charges résultant de la mise en jeu de garanties	Appels en garantie
<b>CHARGES FINANCIERES</b>	<b>TITRE IV - CHARGES DE LA DETTE DE L'ÉTAT</b>
Charges d'intérêts	Intérêt de la dette financière négociable
	Intérêt de la dette financière non négociable
Pertes sur créances rattachées à des participations	
Charges sur instruments financiers à terme	Charges financières diverses
Pertes de change	Charges financières diverses
Charges nettes sur cession d'équivalents de trésorerie	
Autres charges financières	Charges financières diverses
<b>DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS, AUX PROVISIONS ET AUX DEPRECIATIONS</b>	

## II - CRITERES DE RATTACHEMENT DES CHARGES A L'EXERCICE PAR NATURE DE CHARGES

Le tableau ci-dessous décline, par nature de charges, le service fait en tant que critère de rattachement des charges à l'exercice.

<b>CATEGORIES DE CHARGES</b>	<b>NAISSANCE DES OBLIGATIONS</b>	<b>CRITERE DE RATTACHEMENT DES CHARGES A L'EXERCICE</b>
<b>CHARGES DE FONCTIONNEMENT DIRECT</b>		
<b>Achats, prestations externes et autres charges de gestion ordinaire</b>		
Marchés passés sans formalités préalables : - Achats sur factures ou sur mémoires de fournitures, services ou travaux - Services soumis au régime de l'article 30 du CMP (consultations d'avocats ...)	Signature du contrat par les parties ou du bon de commande	Livraison des fournitures, réception des services ou des travaux
Marchés de fournitures courantes, services ou travaux	Notification du marché	Livraison des fournitures, réception des services ou des travaux
Contrats d'abonnement	Signature du contrat (bon de commande)	Signature du contrat (bon de commande)
Baux	Signature du contrat de location	Signature du contrat de location ou réception de l'avis d'échéance ou application des termes du contrat
Indemnités non contentieuses suite à demande préalable (dépenses sans condamnations)	Réalisation de l'événement ouvrant droit à dépôt d'une demande	Décision d'indemnités non contentieuses
Condamnations pécuniaires suite à décision de justice	Réalisation de l'événement mettant en jeu la responsabilité publique	Décision de justice fixant le montant de la condamnation pécuniaire
Remboursements divers (frais de déplacement, de réception, liés aux élections...)	Signature de l'ordre de mission, du contrat, du bon de commande, ou réalisation de l'événement ouvrant droit à remboursement	Décision de remboursement
Impôts et taxes	Réalisation de l'événement générateur de l'obligation de versement	Exercice d'une activité soumise à taxation ou détention d'un bien immobilier à la date d'imposition ou occupation du bien immobilier au 1 <sup>er</sup> janvier de l'année
<b>PERSONNEL</b>		
Rémunérations et accessoires	Nomination, promotion ou embauche	Service fait

<i>Charges de pensions :</i> <i>Pensions civiles et militaires de retraite, et rentes viagères d'invalidité</i>  <i>Allocations temporaires d'invalidité</i>	<i>Réalisation de l'événement ouvrant droit à bénéfice d'une pension de retraite ou d'une rente viagère d'invalidité</i>  <i>Réalisation de l'événement ouvrant droit à bénéfice d'une allocation temporaire d'invalidité</i>	<i>Constatation du droit à pension (existence du droit à pension à l'échéance)</i>  <i>Constatation du droit à allocation (existence du droit à allocation à l'échéance)</i>
<i>Pensions militaires d'invalidité et victimes de guerre</i>  <i>Retraite du combattant</i>	<i>Réalisation de l'événement ouvrant droit à bénéfice d'une pension d'invalidité</i>  <i>Réalisation de l'événement ouvrant droit à bénéfice d'une retraite du combattant</i>	<i>Constatation du droit à pension d'invalidité (existence du droit à pension à l'échéance)</i>  <i>Constatation du droit à retraite du combattant</i>
<b>CHARGES DE FONCTIONNEMENT INDIRECT</b>		
<i>Subventions pour charges de service public</i>	<i>Réalisation de l'événement ouvrant droit au bénéfice d'une subvention pour charge de service public</i>	<i>Acte attributif (arrêté attributif, décision individuelle d'attribution)</i>
<b>CHARGES D'INTERVENTION</b>		
<i>Transferts</i>	<i>Réalisation de l'événement ouvrant droit au bénéfice d'un transfert</i>	<i>Acte attributif (arrêté attributif, décision individuelle d'attribution)</i>
<i>Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat</i>	<i>Réalisation de l'événement ouvrant droit au versement résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat</i>	<i>Décision de versement de garantie</i>

### III - TABLEAU RECAPITULATIF

Le tableau ci-dessous a pour but de résumer et d'illustrer les dispositions normatives sur le contenu des principaux transferts versés aux collectivités territoriales tels qu'ils apparaissent dans la loi de finances pour 2004.

<b>Charges d'intervention ou transferts aux collectivités territoriales</b>	<b>Opérations pour le compte de tiers</b>
<u>Dotations de fonctionnement</u> <i>Dotation Globale de Fonctionnement (DGF)<sup>7</sup></i> <i>Dotation spéciale pour le logement des instituteurs (DSI)</i> <i>Fonds National de Péréquation de la taxe professionnelle (FNPTP)<sup>8</sup></i> <i>Dotation élu local</i> <i>Reversement de la TIPP à la Corse</i> <i>Subventions de fonctionnement diverses</i> <u>Dotations d'équipement</u> <i>Fonds de compensation pour la taxe sur la valeur ajoutée (FCTVA)</i> <i>Dotation Globale d'Équipement (DGE)</i> <i>Subventions d'équipement ou d'investissement diverses</i> <u>Dotations liées aux transferts de compétence</u> <i>Dotation générale de décentralisation (fctt)</i> <i>Dotation régionale d'équipement scolaire (équipmt)</i> <i>Dotation départementale d'équipement des collèges (équipmt)</i> <u>Compensations des allègements de fiscalité locale (fctt)</u> <i>Dotation de compensation de la taxe professionnelle (DCTP)</i> <i>Compensation des exonérations relatives à la fiscalité locale</i> <i>Compensation de la suppression de la part des salaires dans les bases de la taxe professionnelle<sup>9</sup></i> <i>Décisions d'apurement des créances portant sur les impôts directs locaux (dégrèvements législatifs)</i> <i>Contrepartie de l'exonération de la taxe foncière sur les propriétés bâties et non bâties</i>	<i>Prélèvement au titre des amendes forfaitaires de la circulation</i>

<sup>7</sup> Conformément à la réforme d'architecture des dotations de l'Etat aux collectivités locales, la DGF intègre la compensation de la suppression de la part salaires de la taxe professionnelle, les dotations de compensations de réformes de fiscalité régionale, 95% de la DGD (hors concours particuliers), la dotation de péréquation du fonds national de péréquation et les compensations des baisses de DCTP précédemment prise en charge par le FNPTP.

<sup>8</sup> Concerne uniquement la compensation des pertes de bases de taxe professionnelle et de redevances des mines.

<sup>9</sup> Seulement pour la part revenant aux fonds départementaux de péréquation de la taxe professionnelle.

#### **IV - APPLICATION DES PRINCIPES GÉNÉRAUX ET TYPOLOGIES DES TRANSFERTS ET DES SUBVENTIONS POUR CHARGES DE SERVICE PUBLIC**

*Cette annexe a pour objet d'illustrer les principes généraux relatifs au mode de comptabilisation des transferts et des subventions pour charges de service public versées par l'État et de fournir une typologie de ces opérations.*

*L'objectif n'est pas de fournir le mode de comptabilisation de tous les transferts et subventions pour charges de service public mais d'avoir un échantillon représentatif de ces opérations sur lequel s'appliquent les principes comptables généraux.*

*Les tendances ainsi observées ont permis d'identifier deux grandes catégories de versements :*

- *les versements effectués sur procédure d'instruction ;*
- *les versements effectués sur procédure de « dotation ».*

##### **IV.1 - Les versements effectués sur procédure d'instruction : le cas des transferts directs**

*Ces versements sur procédure d'instruction sont attribués à des bénéficiaires publics ou privés pour financer des actions ou des projets déterminés. Ils sont alloués sur la base d'une instruction de dossier par une autorité administrative compétente. Les éléments constitutifs de la demande sont définis par des textes qui les instituent. Ils sont versés directement au bénéficiaire final par les services administratifs de l'État. Ces transferts sur procédure d'instruction correspondent aux transferts directs versés aux ménages et aux entreprises mais également aux autres collectivités.*

*Ces transferts directs peuvent être décomposés en deux catégories :*

- *les « aides sur critères » d'éligibilité dont les mécanismes d'attribution répondent à la satisfaction de conditions prédéfinies et constitutives de la demande (cas des bourses aux étudiants et de toutes les aides liées à des dispositifs sociaux ou économiques). A la réalisation de ces critères, l'acte attributif est pris par l'autorité administrative compétente pour engager l'État ;*
- *les « aides sur avis » dont le mode d'attribution est fonction de la décision en commission ad hoc qui revêt :*
  - *soit un caractère conditionnel (existence d'une convention ou d'un contrat) : elle s'apparente alors aux « aides sur critères » dès lors que des pièces justificatives (énumérées par la convention ou le contrat) sont produites à un service vérificateur. Un arrêté attributif est ensuite pris par l'autorité administrative compétente pour engager l'Etat (cas des aides individuelles aux entreprises versées par les DRIRE) ;*
  - *soit un caractère purement discrétionnaire (absence de convention ou de contrat). La décision prise par l'autorité administrative compétente pour engager l'Etat vaut acte attributif.*

##### **IV.2 - Les versements effectués sur procédure de « dotation » : le cas des transferts (directs et indirects) et des subventions pour charges de service public**

*Ces versements sont effectués à des tiers identifiés en application de dispositions législatives ou réglementaires. Le montant des versements est déterminé au terme d'arbitrages budgétaires, aboutissant à l'inscription des montants financés en loi de finances.*

*L'acte attributif est pris par l'autorité administrative compétente.*

*En pratique, ces versements correspondent :*

- *aux dotations attribuées en application d'un règlement international : il s'agit de transferts aux autres collectivités que sont les contributions obligatoires de l'Etat en direction des instances internationales ;*

- *aux dotations accordées pour des programmes ou actions encadrés par un dispositif réglementaire national ou international. Il s'agit :*
  - *des transferts indirects au profit des ménages, des entreprises ou des autres collectivités, versés à des entités intermédiaires, le plus souvent des opérateurs des politiques de l'Etat, pour le financement des dispositifs entrant dans le périmètre d'intervention de l'Etat ;*
  - *des transferts aux collectivités territoriales ;*
- *ainsi que des subventions pour charges de service public versées à des opérateurs des politiques de l'Etat pour la couverture des charges de fonctionnement engagées au titre des politiques directes qui leur sont confiées.*



*Pour l'ensemble des versements, directs et indirects, le critère de rattachement des charges à l'exercice est l'émission de l'acte attributif qui correspond à la constatation du service fait et, dans la plupart des cas, constitue simultanément l'acte générateur de droits au profit des tiers.*

*Les étapes en amont de l'acte attributif tel que l'établissement d'états liquidatifs, d'avis ou de visas de service instructeur ne créent pas de droits au profit de tiers et ne peuvent conduire à la comptabilisation de la charge correspondante.*

*Cependant, pour les subventions ou transferts dont l'attribution est subordonnée à la réalisation de conditions et pour lesquels, à la clôture de l'exercice, un acte attributif n'est pas intervenu, une dotation aux provisions pour charges de fonctionnement ou une dotation aux provisions pour charges d'intervention est comptabilisée. Celle-ci représente l'estimation des droits rattachables à l'exercice.*

*La comptabilisation de la dotation aux provisions pour charges de fonctionnement ou de la dotation aux provisions pour charges d'intervention doit satisfaire aux critères définis par la norme n°12 relative aux provisions pour risques et charges à savoir :*

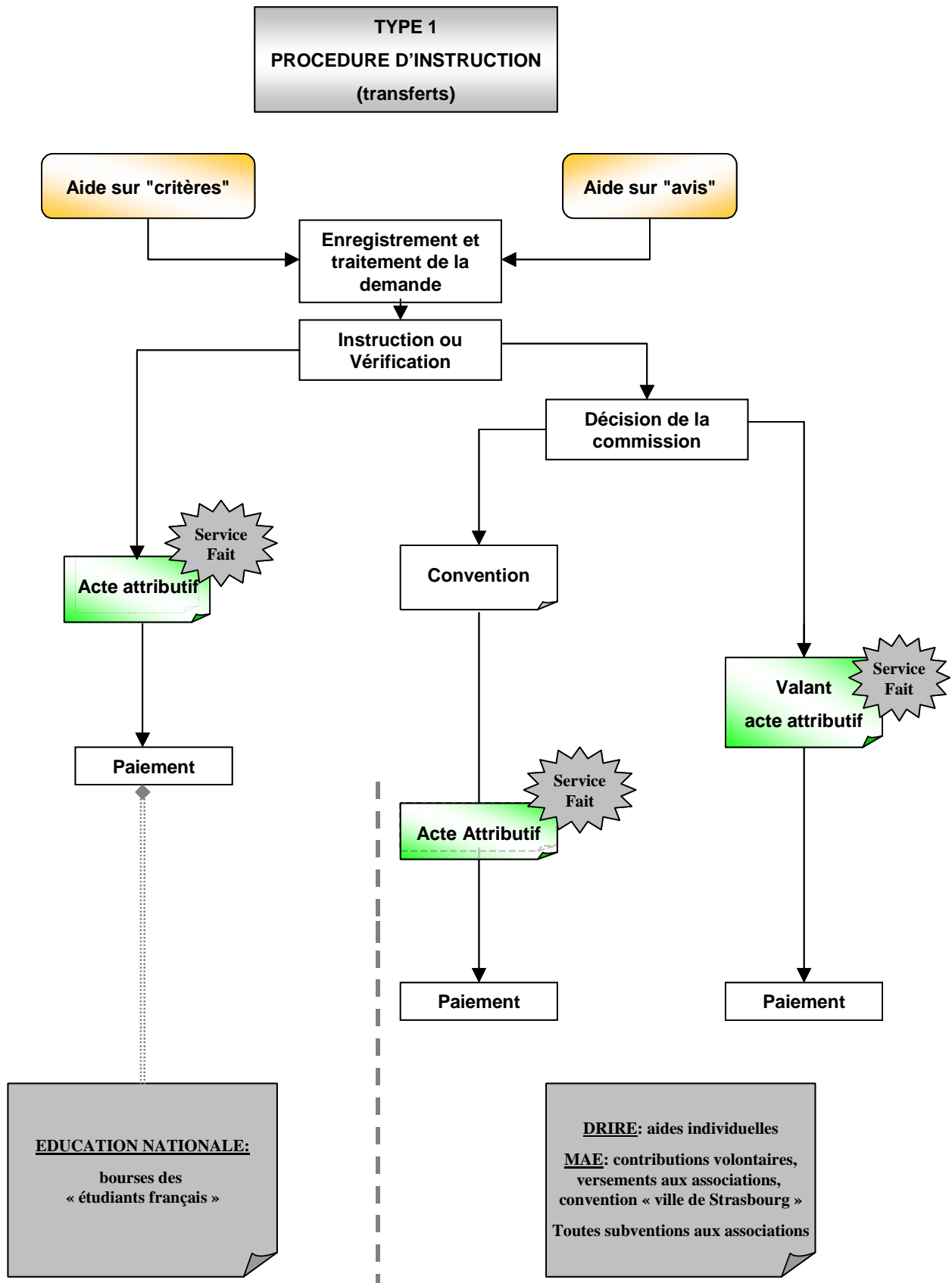
- *il existe une obligation prévue par un texte à la date de clôture de l'exercice ;*
- *la sortie de ressources est rendue probable par la réalisation des conditions ;*
- *l'estimation est suffisamment fiable (barème ou convention).*

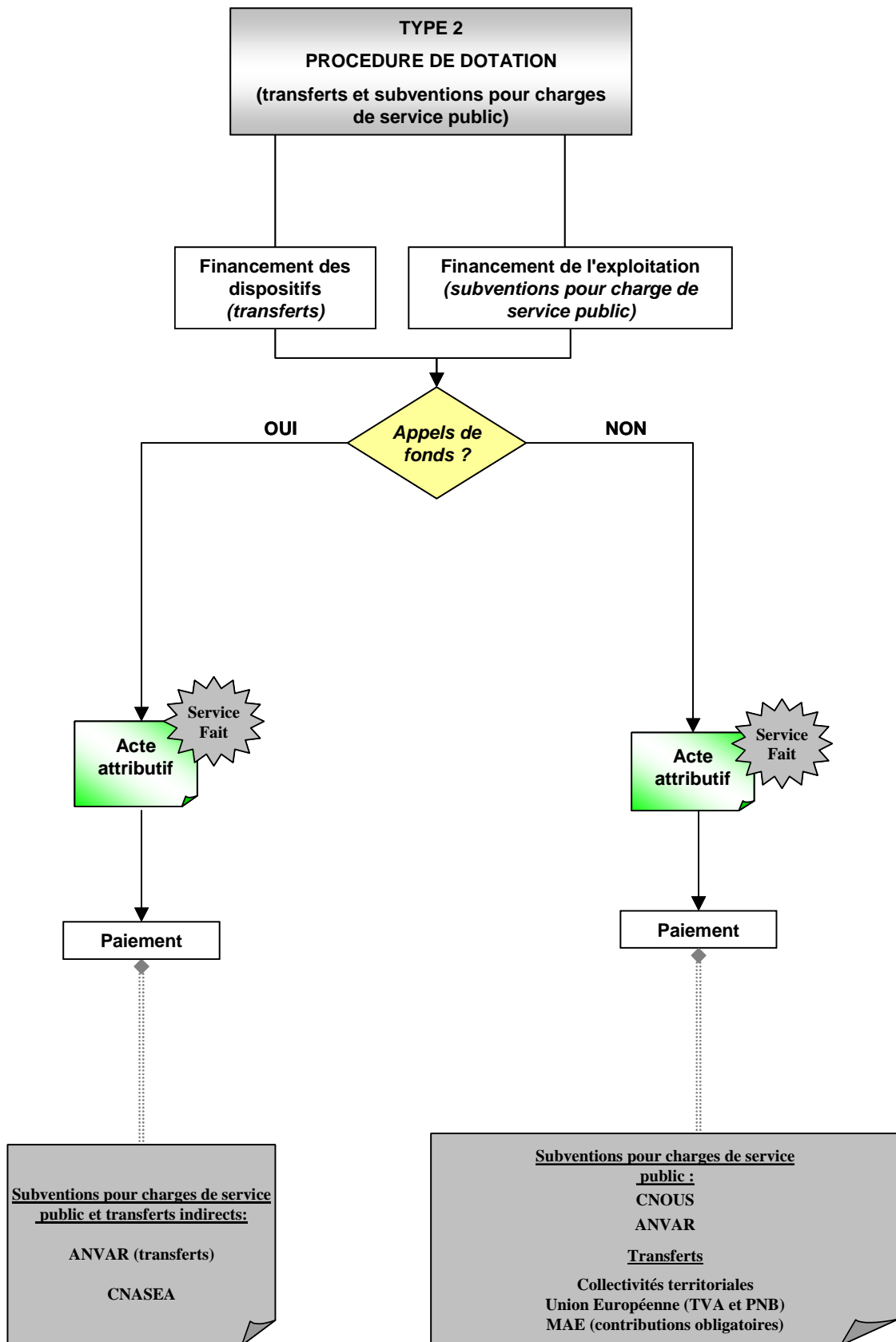


*Les schémas présentés en page suivante reprennent les modes opératoires des deux types de versements précédemment évoqués et illustrent le positionnement du principe de rattachement des charges à l'exercice pour chaque type de versements :*

- *les versements effectués sur procédure d'instruction : Type 1 ;*
- *les versements effectués sur procédure de dotation : Type 2.*







---

**NORME N°3**

**LES PRODUITS REGALIENS**

## NORME N°3 : LES PRODUITS REGALIENS

### EXPOSE DES MOTIFS

*La norme relative aux produits régaliens a pour objet de définir les principes généraux de comptabilisation des produits régaliens de l'Etat 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'Etat devant retracer l'ensemble des droits et obligations de l'Etat au titre de ces produits.*

*Cette comptabilité devrait notamment permettre d'améliorer la connaissance de la situation fiscale de l'Etat 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'Etat et représentent l'essentiel des produits régaliens.*

#### **I – DES PRODUITS SPECIFIQUES AUX COLLECTIVITES PUBLIQUES**

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

*Ils se distinguent des autres produits de l'Etat, 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'Etat.*

*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'Etat. Les créances que l'Etat 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'Etat de l'exercice N. En effet, l'Etat 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'Etat, mais elle n'est pas retracée dans les charges des entreprises, étant donné que ces dernières collectent la taxe pour le compte de l'Etat 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'Etat en matière fiscale.*

*La définition des obligations de l'Etat 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'Etat 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'Etat 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'Etat 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'Etat 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'Etat en matière fiscale.*

*La définition des produits bruts et des obligations de l'Etat 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'Etat pour la taxe sur la valeur ajoutée (TVA).*

*En matière de TVA, en effet, les obligations de l'Etat 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. 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'Etat, 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 décennale, ce qui permet de connaître les droits de l'Etat 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'Etat 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. A 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'Etat 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'Etat 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'Etat 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'Etat 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'Etat 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'Etat 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 REFERENTIELS**

*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'IFAC<sup>10</sup> et des principes de la comptabilité nationale.*

### **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*

<sup>10</sup> International federation of accountants : fédération internationale des experts-comptables

*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'Etat.*

*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 REGALIENS

### DISPOSITIONS NORMATIVES

#### 1. CHAMP D'APPLICATION

##### 1.1 DEFINITIONS SPECIFIQUES A 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'Etat 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'Etat, à savoir :

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

La présente norme ne s'applique pas :

- aux autres produits de l'Etat, 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'Etat ;
- aux impositions, amendes et autres créances sur les redevables recouvrées par l'Etat pour le compte de tiers.

#### 2. COMPTABILISATION

##### 2.1 LES REGLES GENERALES 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'Etat 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'Etat, sous réserve que les produits de l'exercice puissent être mesurés de manière fiable.

## **2.2 LES PARTICULARITES LIEES A LA COMPTABILISATION DES IMPOTS**

### **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'Etat en matière fiscale

Les obligations de l'Etat 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'Etat 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'Etat 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'Etat 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.

### **3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE**

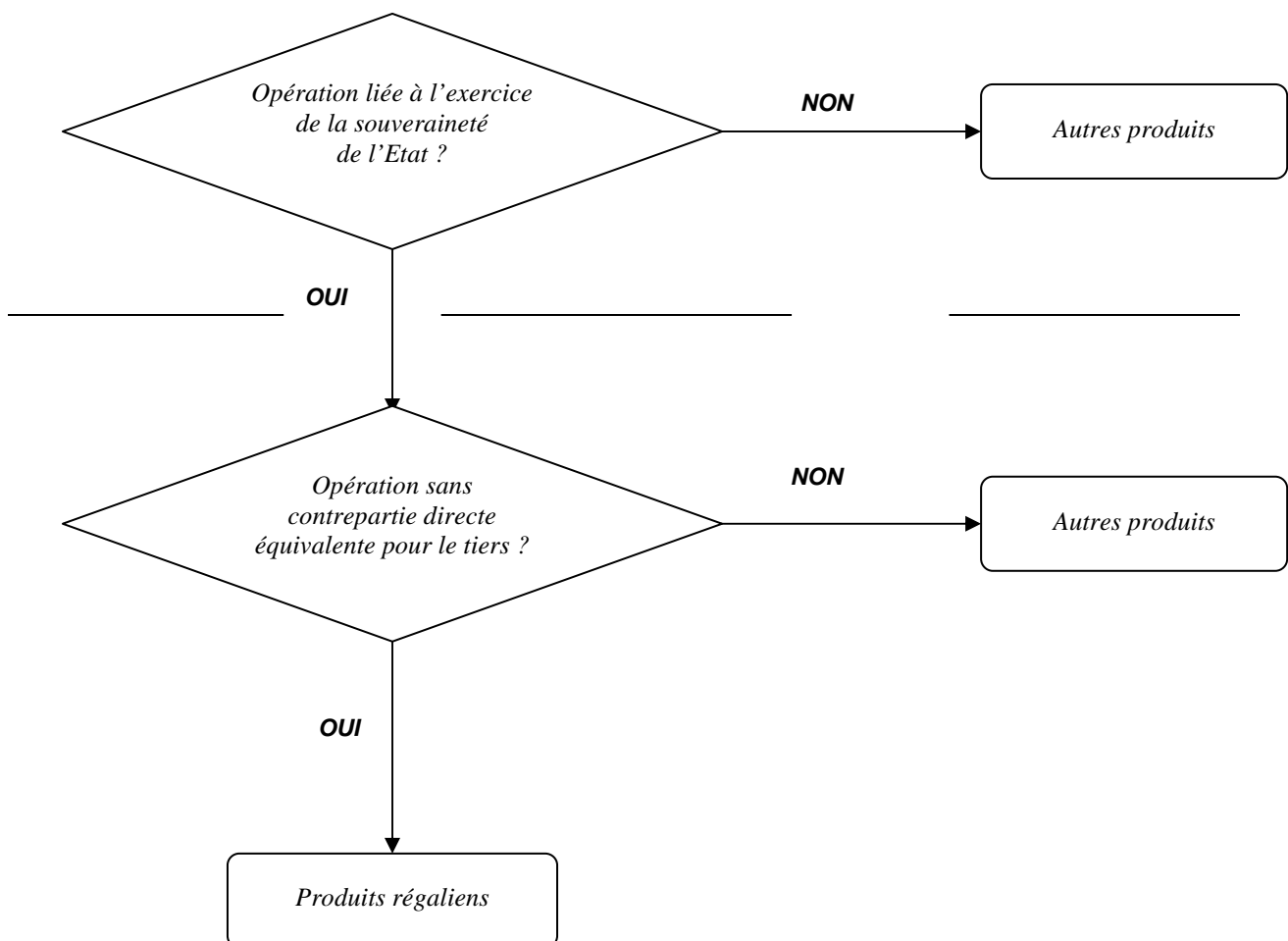
Un tableau de passage des produits régaliens bruts aux produits régaliens nets est fourni dans l'annexe. Il présente les obligations de l'Etat en matière fiscale ainsi que les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé des créances sur les redevables initialement comptabilisées.

**NORME N°3 : LES PRODUITS REGALIENS****ILLUSTRATIONS****I - LA DISTINCTION ENTRE LES PRODUITS REGALIENS ET LES AUTRES PRODUITS DE L'ETAT**

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

*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'Etat ?*
- 2- S'agit-il d'une opération sans contrepartie directe équivalente pour le tiers ?*



## **II - L'APPLICATION DE LA NORME AUX DIFFERENTES DECISIONS D'APUREMENT DES CREANCES 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 IMPOTS**

### **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'Etat 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'Etat 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'Etat 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'Etat 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 produits bruts et les obligations de l'Etat 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'Etat 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 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.*

*Les encaissements au titre de l'imposition forfaitaire annuelle sont comptabilisés de la même manière que les acomptes reçus au titre de l'impôt sur les sociétés, dans la mesure où ils peuvent être imputés sur les créances d'impôt sur les sociétés. Les produits d'imposition forfaitaire annuelle ne sont comptabilisés qu'en cas de péremption du droit à déduction inemployé par l'entreprise.*

## **NORME N°4**

# **LES PRODUITS DE FONCTIONNEMENT, LES PRODUITS D'INTERVENTION ET LES PRODUITS FINANCIERS**

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

### **EXPOSE DES MOTIFS**

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

#### **I - DEMARCHE RETENUE POUR L'ELABORATION DE LA PRESENTE 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'Etat : 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'Etat, 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'Etat 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'Etat 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'Etat ;*
- *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'Etat. 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'Etat 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'Etat, 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'Etat à savoir l'activité de fonctionnement, l'activité d'intervention et l'activité financière.*

## **II – POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS 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 du Comité secteur public de l'IFAC<sup>11</sup> 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'Etat (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'Etat et qui proviennent de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur équivalente (impôts, amendes et autres pénalités).*

---

<sup>11</sup> International federation of accountants: fédération internationale des experts-comptables

## **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'Etat 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'Etat.

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

##### **1.2 CATEGORIES 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'Etat. Ils se composent :

- des produits liés aux ventes et aux prestations de services ;
- 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'Etat. Sont exclus les gains de change concernant les opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie de l'Etat.

Les produits financiers se composent :

- des produits des participations, des avances et des prêts de l'Etat ;
- 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'Etat.

## **2. COMPTABILISATION**

### **2.1 LES REGLES GENERALES DE COMPTABILISATION**

Les produits sont rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont acquis à l'Etat, 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 CATEGORIE 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.

#### **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'Etat, 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 A FOURNIR DANS L'ANNEXE**

La nature et le montant des produits à recevoir, des produits constatés d'avance et des produits à étaler ainsi que le traitement des produits à étaler sont présentés en annexe.

## **NORME N°5**

# **LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**

## NORME N°5 – LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

### EXPOSE DES MOTIFS

*L'analyse de certaines opérations de l'Etat 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'Etat. 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'Etat (redevance pour concession, pour occupation du domaine public, pour usage de fréquences, etc.).*

*Par ailleurs, les transactions assimilables à des concessions de services publics doivent être analysées pour savoir si l'Etat doit comptabiliser une immobilisation incorporelle représentant le droit sur les biens qu'il a remis en concession.*

*Enfin, le traitement des immobilisations incorporelles produites par l'Etat s'articule autour de la notion de projet généralisant les critères déjà retenus par les normes applicables aux entreprises pour la comptabilisation de différents types d'actifs incorporels générés en interne.*

#### **I - CHOIX PREALABLES A L'ETABLISSEMENT DE LA NORME**

##### **I.1 - Les problèmes posés par les spécificités de l'Etat**

##### **I.1.1 - La perception des produits régaliens n'est pas attribuable à des actifs incorporels devant être comptabilisés au bilan de l'Etat.**

*Les produits régaliens sont issus de l'exercice de la souveraineté de l'Etat 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'évènements, dont l'origine n'est pas contrôlée par l'Etat, 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.1.2 - Transactions où l'Etat exerce le pouvoir d'autoriser et de restreindre l'occupation ou l'exploitation de son domaine public.**

#### **I.1.2.1 - Une transaction entre l'Etat 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'Etat.**

*L'exercice de la souveraineté n'est pas limité à la perception des produits régaliens. En effet, certaines ressources de l'Etat proviennent d'un exercice différent de la souveraineté codifié par le droit spécifique qui régleme la mise à disposition de son domaine public. En application de ces règles, l'Etat 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'Etat. Dans ce cas, les transactions concernées seraient des cessions ou des locations d'une immobilisation incorporelle déjà comptabilisée au bilan de l'Etat.*

*Or la relation éventuelle de l'Etat 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'Etat 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'Etat en vertu du pouvoir général d'autoriser et de restreindre l'occupation ou l'exploitation de son domaine public.*

#### **I.1.2.2 - En revanche, il convient de savoir si, après la transaction, l'Etat 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'Etat.*

*Si après la transaction, l'Etat 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'Etat 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'Etat 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.*

### **I.1.3 - La sortie d'un bien remis en concession par l'Etat ne donne pas lieu à la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle.**

*La norme N°6 « immobilisations corporelles » prévoit de comptabiliser à l'actif la contre-valeur d'un bien remis à un concessionnaire (évaluée à la valeur nette comptable du bien concédé) pour la durée du contrat de concession. L'objectif de ce traitement se limite à constater la sortie temporaire d'une immobilisation corporelle préalablement comptabilisée.*

*L'actif comptabilisé ne correspond pas à un droit incorporel de l'Etat issu du contrat de concession.*

### **I.2 - Le traitement retenu pour les immobilisations incorporelles non spécifiques à l'Etat**

*Pour adapter le fonctionnement de ses services aux évolutions techniques et pour améliorer leur efficacité, l'Etat, 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'Etat 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, il est envisagé d'introduire 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.*

*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.*

## **II - POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS**

*La norme s'inspire d'éléments relatifs aux immobilisations incorporelles proposés par différents textes. La norme présente les immobilisations incorporelles de l'Etat en s'appuyant sur une définition et sur des critères généraux de comptabilisation cohérents avec les principes retenus par les normes existantes.*

*Les points développés ci-dessous spécifient les liens entre la norme et les référentiels existants pour le traitement des immobilisations incorporelles non spécifiques de l'Etat.*

## **II.1 - Champ d'application et comptabilisation**

*Les immobilisations incorporelles non spécifiques de l'Etat sont des éléments similaires à ceux qui sont comptabilisés par les entreprises. En effet, ils correspondent aux éléments décrits par le plan comptable général susceptibles d'entrer dans cette catégorie d'actifs. Leur inscription permet de transférer à l'actif du bilan les dépenses consenties pour démarrer l'activité et pour améliorer les capacités de l'entreprise. Certains éléments propres aux entreprises (frais d'établissement, fonds commercial, etc.) sont cependant exclus du champ d'application de la norme.*

*La notion de projet et les conditions de comptabilisation associées, introduites dans la norme, proposent 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.*

*La norme comptable internationale IAS 38 décrit également la méthode de comptabilisation applicable à un bien comportant à la fois un élément corporel et un élément incorporel. Dans ce cas, il faut 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.) ou lorsqu'elle est nécessaire à l'utilisation d'une immobilisation corporelle (ordinateur, machine-outil, etc.).*

## **II.2 - Évaluation**

*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.*



## NORME N°5 - LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

### DISPOSITIONS NORMATIVES

#### 1. CHAMP D'APPLICATION

La norme s'applique aux immobilisations incorporelles de l'Etat, à savoir :

- aux actifs incorporels représentatifs des avantages économiques futurs attribués à l'Etat 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'Etat 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 informatiques.

Si un actif incorporel est enregistré sur un support physique, il convient d'apprécier le supplément de valeur apporté par le contenu : 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.

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'Etat ou de tout autre élément dont l'accès est contrôlé par l'Etat.
- 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. COMPTABILISATION

##### 2.1 REGLES GENERALES DE COMPTABILISATION

Une immobilisation incorporelle est comptabilisée si elle respecte les conditions suivantes :

- elle est identifiable et son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante ;
- l'Etat bénéficiera probablement des avantages économiques futurs correspondants ou du potentiel de services attendus.

Une immobilisation incorporelle est comptabilisée à la date de sa livraison ou à la date du transfert à l'Etat des droits qui lui sont rattachés.

##### 2.2 REGLES SPECIFIQUES

- **Cas des immobilisations incorporelles représentatives des avantages économiques futurs attribués à l'Etat 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'Etat s'effectue dès la conclusion de la transaction qui met en évidence les avantages économiques futurs attribués à l'Etat. 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'Etat a l'intention d'achever le projet et d'utiliser ses résultats ;
- l'Etat peut montrer de quelle façon la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices ;
- l'Etat a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;

- l'Etat dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour mener à son terme le projet ;
- l'Etat 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.

### **2.3 COMPTABILISATION DES DEPENSES ULTERIEURES**

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. EVALUATION**

### **3.1 EVALUATION INITIALE**

#### **3.1.1 Règles générales**

A leur entrée dans le patrimoine de l'Etat, 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'Etat) ;
- 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'Etat 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'Etat.

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'événements 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 EVALUATION POSTERIEURE

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 A FOURNIR DANS L'ANNEXE

### 4.1 METHODE D'EVALUATION DES DEPENSES ATTRIBUABLES A DES PROJETS IMMOBILISES

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.

### 4.2 INFORMATIONS RELATIVES AUX AMORTISSEMENTS ET AUX DEPRECIATIONS

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 événements 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**

## NORME N°6 - LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

### EXPOSE DES MOTIFS

La norme « immobilisations corporelles » a pour objectif de traiter deux questions principales :

- quels biens doit-on inscrire en immobilisations corporelles au bilan de l'Etat ?
- pour quelle valeur inscrire les biens au bilan de l'Etat ?

#### I – PERIMETRE ET CRITERES D'IDENTIFICATION D'UN ACTIF

##### 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'Etat ne relevant pas principalement de cette logique, il convient de les définir également par référence à leur potentiel de services attendus ou, selon la terminologie du Comité du secteur public de l'IFAC, les définir comme des « actifs non générateurs de trésorerie ayant un potentiel de services ».

##### I.2 - Le critère du contrôle

La norme « immobilisations corporelles » énonce les conditions d'inscription à l'actif du bilan de l'Etat de l'ensemble des biens qu'il contrôle.

Le patrimoine de l'Etat est constitué d'un ensemble de droits et d'obligations ayant une valeur économique. L'actif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'entité publique, c'est-à-dire une ressource qu'elle contrôle du fait d'événements passés et dont elle attend des avantages économiques futurs. Le contrôle desdits avantages suppose que l'entité en ait la maîtrise et qu'elle assume tout ou partie des risques y afférents.

L'Etat contrôle l'immobilisation corporelle parce qu'il contrôle son droit d'utilisation. En vue de l'enregistrement dans les comptes de l'Etat, le contrôle du droit d'utilisation est établi comme suit :

- il s'apprécie à partir de l'existence d'un droit sur la ressource. Il en résulte que l'immobilisation corporelle n'est pas comptabilisée à l'actif, alors même que l'Etat est propriétaire, lorsqu'il est avéré qu'aucun avantage économique ne lui revient ou qu'il ne dispose pas du potentiel de services de l'actif ;
- des obligations peuvent résulter de l'existence d'un contrôle sur un actif dès lors qu'il est certain ou probable que ce contrôle entraînera des sorties de ressources à la charge de l'entité contrôlant l'actif. Le fait d'assumer l'essentiel des charges afférentes à la propriété du bien contrôlé justifie l'existence d'une obligation qui doit être considérée comme une présomption de l'existence du contrôle.

Pour l'Etat, ces critères impliquent d'inscrire au bilan des biens dont il n'est pas le propriétaire mais qu'il contrôle et qu'il gère (par exemple, les biens utilisés aux termes d'un contrat de location-financement) avec pour corollaire le fait de ne pas retracer les biens dont il est le propriétaire lorsque leur gestion et donc les risques et les avantages inhérents à leur propriété sont assurés par d'autres organismes (par exemple les biens donnés en concession).

Cette approche du contrôle a pour objectif d'améliorer la lisibilité de la situation financière de l'Etat.

*Elle conduit à enregistrer des biens ou des transactions ayant un impact sur les ressources économiques, le niveau des obligations ou le potentiel de services. Leur non-inscription aurait pour effet de sous-évaluer les droits et obligations correspondants dans le bilan de l'Etat.*

*Symétriquement, elle écarte du bilan de l'Etat des biens contrôlés par d'autres entités qui, s'ils y étaient maintenus, auraient pour effet de surévaluer les droits et obligations dans le bilan de l'Etat.*

*Le critère du contrôle appliqué au seul périmètre de l'Etat peut conduire à une appréhension partielle du patrimoine public s'il n'est pas placé dans une perspective plus large. La compréhension du critère passe par la distinction entre contrôle direct et contrôle global ou indirect. La répartition des actifs et des passifs entre l'Etat et les autres entités publiques est effectuée dans un premier temps via les comptes individuels. Elle trouvera un prolongement satisfaisant dans une démarche progressive vers la consolidation.*

### **1.3 - Le champ d'application**

#### **1.3.1 - 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).*

#### **1.3.2 - Les autres éléments de détermination du périmètre**

*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'Etat 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.*

*Selon l'article 393-1 du PCG, les biens mis dans la **concession** par le concédant ou par le concessionnaire sont inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.*

*La vision économique l'emporte sur la vision patrimoniale en intégrant aux comptes du concessionnaire la comptabilité des opérations relatives à la concession. Afin de préserver l'unité de la comptabilité de la*



*concession destinée à être un outil de gestion et un outil financier pour le concessionnaire, les règles en vigueur continuent d'être appliquées.*

*S'agissant des biens antérieurement retracés en immobilisations corporelles au bilan de l'Etat et remis dans la concession où ils sont comptabilisés, il est admis que ces biens sont aussi retracés au bilan de l'Etat, jusqu'à leur retour, à un poste spécifique intitulé « contre valeur des biens remis en concession ».*

#### **I.4 - Les critères d'identification d'un actif**

*Parmi les critères d'identification d'un actif, la décomposition en éléments constitutifs est analysée comme suit.*

*La prise en compte de plusieurs éléments constitutifs d'un actif 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**

*Le parc immobilier de l'Etat est caractérisé par une grande hétérogénéité tenant à l'ancienneté de sa constitution et de son intégration au domaine de l'Etat, à la variété de ses utilisations ainsi qu'à la possibilité d'affecter un même bien à des usages multiples.*

*On distingue en conséquence le parc immobilier spécifique du parc immobilier non spécifique.*

*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. En effet, un assouplissement du cadre juridique devrait être mis en œuvre par une modification du code du domaine de l'Etat.*

*Les exemples suivants illustrent la notion de parc immobilier non spécifique :*

<i>Locaux banalisés</i>	<i>Immeubles à usage de bureaux Immeubles à usage d'habitation Entrepôts Garages, etc.</i>
<i>Locaux adaptables</i>	<i>Immeubles « à caractère historique » abritant des services de l'Etat ou susceptibles d'en abriter<sup>12</sup> Commissariats Locaux techniques, etc.</i>

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

<sup>12</sup> Exemples : immeuble abritant la direction des monnaies et médailles et ses services, immeubles appartenant à l'État autour des jardins du Palais Royal, immeuble de la Cour des comptes, Palais de Justice de Paris...

## **II – ÉVALUATION**

### **II.1 - Évaluation initiale**

*Lors de l'établissement du bilan d'ouverture, le principe général d'évaluation au coût d'acquisition est applicable pour la majeure partie des actifs de l'Etat.*

*Cependant, contrairement à l'entreprise dont le démarrage de l'activité est connu précisément, une des spécificités de l'Etat 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.*

*Après l'établissement du premier bilan, les règles générales applicables aux entreprises sont transposables à l'évaluation initiale des actifs corporels de l'Etat hormis le cas particulier des infrastructures routières pour lesquelles est appliqué le coût de remplacement déprécié.*

### **II.2 - Les règles applicables aux évaluations postérieures**

#### **II.2.1 - Le cas des biens ayant une durée d'utilisation déterminable**

*Il s'agit de déterminer de manière prévisionnelle le mode d'amortissement ainsi que les tests de dépréciation adaptés à chaque catégorie d'actifs.*

*Un bien 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.*

*Cette méthode s'applique aux biens dont l'évaluation initiale est basée sur le coût. Elle s'applique également à des biens évalués à la valeur de marché lors de l'établissement du premier bilan lorsque cette dernière est assimilée à un coût d'acquisition. Les pratiques en vigueur dans les entreprises sont directement transposables pour certains biens (mobilier, matériel informatique...); des adaptations sont néanmoins nécessaires pour d'autres biens tels certains équipements militaires et les infrastructures routières.*

*D'une manière générale, on pratique l'amortissement et des tests de dépréciation en cas d'indice de perte de valeur.*

#### **II.2.2 - Le cas des biens pour lesquels la durée d'utilisation n'est pas déterminable**

*Dans le cas des biens ayant une durée d'utilisation très longue et non déterminable de manière prévisionnelle, on calcule une mesure de l'utilisation afin de constater la charge correspondante.*

*Qualifiée de charge d'utilisation, cette mesure est établie sur la base de la valeur de marché de ces biens et non à partir d'un montant amortissable. En effet, outre la difficulté de fixer de manière prévisionnelle une durée d'utilisation, l'existence d'une valeur de marché sur des biens très anciens atteste que la valeur résiduelle est significative dans de nombreux cas. Ainsi, quelle que soit la durée envisagée, le montant amortissable n'est pas déterminable.*

*Ce cas vise le parc immobilier non spécifique entré dans les comptes à la valeur de marché.*

*Pour disposer d'une approche homogène de la valeur du parc immobilier et pour calculer la charge annuelle d'utilisation, il convient de déterminer et de comptabiliser chaque année la valeur marchande*

*de l'ensemble du parc, ancien et récent, en utilisant des règles d'évaluation qui sont définies en fonction des caractéristiques techniques des bâtiments (surfaces, état d'entretien des biens...) et de l'évolution du marché correspondant (zone géographique).*

*Les variations de valeur du parc, tant positives que négatives, sont comptabilisées selon des modalités prévues par la norme ainsi que la charge annuelle correspondant à l'utilisation.*

*Enfin, la valeur vénale du bien qu'il occupe est utile pour le gestionnaire comme outil de connaissance, d'arbitrage et de dialogue de gestion.*

### **III - POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS**

*En application de l'article 30 de la loi organique du 1<sup>er</sup> 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'Etat.*

*La norme « immobilisations corporelles » se fonde 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'Etat le requièrent ou lorsqu'ils convergent avec les principes du PCG, les principes et les règles contenus dans les normes comptables internationales du secteur public (IPSAS) établies par l'IFAC<sup>13</sup> sont 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 de l'IFAC et la norme IAS 16 sur les immobilisations corporelles.*

*Sur les points particuliers énumérés ci-après, les références sont les suivantes :*

*Dans le cas de la location-financement, il est 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 s'inspire des règles de comptabilisation des subventions d'investissement (article 362-1 du PCG).*

*Les immobilisations faisant l'objet d'une concession de service public relèvent du dispositif comptable prévu par le PCG, en particulier son article 393-1.*

*S'agissant de l'évaluation initiale après l'établissement du premier bilan : les règles du PCG (article 321-1) s'appliquent hormis le cas particulier des infrastructures routières qui sont évaluées au coût de remplacement déprécié à partir d'une base de données de la direction des routes du ministère de l'équipement. Ce traitement s'applique également au bilan d'ouverture et aux évaluations postérieures.*

*Dans le cas particulier du coût de démantèlement et de remise en état, il est 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.*

*La partie relative à l'évaluation initiale des actifs lors de l'établissement du bilan d'ouverture est conforme au principe général du PCG d'évaluation au coût d'acquisition. S'agissant de l'évaluation des terrains et du parc immobilier non spécifiques, il est fait référence à la norme IPSAS 17 (§ 23).*

<sup>13</sup> Les « International Public Sector Accounting Standards » (IPSAS) sont des normes internationales applicables aux États et au secteur public en général. Elles sont établies par le Comité secteur public de l'IFAC (International Federation of Accountants).

*En ce qui concerne l'évaluation ultérieure des actifs, il est 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 est inspirée du traitement alternatif autorisé par la norme IPSAS 17 sur les immobilisations.*

## NORME N°6 - LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

### DISPOSITIONS NORMATIVES

#### **1. PÉRIMÈTRE ET CRITERES DE COMPTABILISATION DES ACTIFS**

##### **1.1 IMMOBILISATION CORPORELLE**

Une immobilisation corporelle est un 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'Etat.

S'agissant des immobilisations corporelles de l'Etat, cette valeur économique positive est représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien.

##### **1.2 CRITERE DU CONTROLE DES AVANTAGES ECONOMIQUES FUTURS OU DU POTENTIEL DE SERVICES**

Sont inscrites au bilan de l'Etat les immobilisations corporelles qu'il contrôle.

Le contrôle qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété ou 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 en outre une présomption de l'existence du contrôle.

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.

##### **1.3 IMPACT DU CRITERE DU CONTROLE SUR LE PERIMETRE**

###### **1.3.1 Les biens en location-financement**

La présente norme s'applique aux biens détenus par l'Etat 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'Etat la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif.

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 cofinancées par l'Etat et d'autres entités doivent être enregistrées dans le bilan de l'Etat, sous réserve de satisfaire aux autres critères d'identification de l'actif, en particulier de contrôle.

Ces immobilisations sont enregistrées pour leur coût tel qu'il est défini au § 2-1-1-1 ; le financement apporté par d'autres entités est par ailleurs retracé au passif du bilan de l'Etat en produits constatés d'avance.

Le montant du cofinancement extérieur à l'Etat 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'Etat

Il s'agit de biens mis à la disposition de l'Etat gratuitement ou moyennant un loyer symbolique. Il s'agit en général de bâtiments, appartenant à une collectivité territoriale, mis à la disposition de l'Etat pour abriter des bureaux dans le cadre d'une convention de partage issue des lois de décentralisation. Dans ce cas, pour qu'il l'inscrive à son bilan, l'Etat 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.

### 1.3.4 Les concessions

Les biens placés sous le contrôle des concessionnaires sont soumis à la réglementation comptable qui prévoit leur inscription à l'actif du bilan de ces entités. Parmi ces biens, ceux antérieurement comptabilisés au bilan de l'Etat et remis dans la concession sont retracés, pour leur valeur nette comptable, à un poste spécifique du bilan de l'Etat intitulé « contre-valeur des biens remis en concession ».

L'annexe aux états financiers comporte la liste des contrats de concession, par grandes catégories.

### 1.3.5 Les biens remis à des établissements publics

Les biens 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.

## 1.4 LES CATEGORIES D'IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Le critère du contrôle énoncé ci-dessus conduit à délimiter le périmètre des immobilisations corporelles devant figurer à l'actif du bilan de l'Etat en distinguant les catégories suivantes :

### 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'Etat est caractérisé par la possibilité d'affecter les biens qui le composent à des usages multiples tant par les services de l'Etat que par des tiers. Les biens immobiliers ayant un potentiel de service non spécifique aux missions et activités de l'Etat 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 services identifiable et est utilisé pour des activités spécifiques de l'Etat. Il ne peut être reconverti à des usages banalisés qu'au prix de très lourds travaux (bâtiment historique classé abritant un musée, 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'Etat, c'est-à-dire appartenant à l'Etat 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'Etat 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 initiale qu'ultérieure. 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 FAIT GENERATEUR DE L'ENREGISTREMENT D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE AU BILAN DE L'ETAT**

### **1.5.1 Date de comptabilisation d'une immobilisation corporelle**

L'immobilisation est comptabilisée à la date du transfert des risques et avantages qui a lieu, en général, au moment de la livraison du bien, de la réalisation de la prestation.

### **1.5.2 Précisions sur le moment du transfert des risques et avantages**

Le commencement du contrat de location-financement est la date de signature du bail ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat.

S'agissant des mises à disposition de l'Etat de biens, d'acquisitions à titre gratuit (notamment les dons et legs et les datations en paiement) ou d'acquisitions immobilières à titre onéreux, la signature de l'acte ou de la convention constitue le fait générateur.

## **1.6 DISTINCTION ENTRE IMMOBILISATIONS CORPORELLES, CHARGES ET STOCKS**

### **1.6.1 Distinction entre charges et immobilisations corporelles**

Les immobilisations corporelles sont les éléments destinés à servir de façon durable à l'activité de l'Etat et qui ne sont pas consommés par leur premier usage. D'une manière générale, les dépenses qui ont pour résultat l'entrée d'un nouvel élément d'une certaine consistance, qu'il s'agisse d'un bien meuble ou immeuble, destiné à rester durablement dans le patrimoine de l'Etat 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'Etat. Un exemple de cette nature concerne l'acquisition par l'Etat d'un lot d'ordinateurs immobilisé pour sa valeur globale ;
- 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 (Cf. § 2.1.1.4.).

### **1.6.2 Distinction entre stocks et immobilisations corporelles**

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. REGLES D'ÉVALUATION ET DE COMPTABILISATION**

### **2.1 ÉVALUATION INITIALE**

#### **2.1.1 Évaluation des biens entrant dans le patrimoine de l'Etat après l'établissement du premier bilan**

Lors de leur entrée dans le patrimoine de l'Etat, 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'Etat) ;
- à leur valeur de marché (pour celles acquises à titre gratuit).

##### ***2.1.1.1 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.

##### ***2.1.1.2 Immobilisations détenues dans le cadre d'un contrat de location-financement***

Au bilan de l'Etat, 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 spécifiques. 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.

#### 2.1.1.3 Immobilisations produites par les services de l'Etat

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

#### 2.1.1.4 Autres cas

##### Immobilisations acquises à titre gratuit

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

##### 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 de marché 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.

##### 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 l'entrée 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 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.

## **2.1.2 Règles particulières applicables à l'évaluation des biens lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'Etat**

### **2.1.2.1 Cas général : évaluation au coût d'acquisition**

Lors de l'établissement du premier bilan de l'Etat, les biens sont évalués à leur coût d'acquisition. 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'entrée 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).

### **2.1.2.2 Application de règles d'évaluation particulières pour certains biens de l'Etat**

Pour un certain nombre de biens, on ne dispose pas d'un coût d'acquisition pertinent, soit parce qu'il n'est pas connu, soit parce qu'il n'est pas significatif car trop ancien.

#### **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'Etat.

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. La fourchette de prix qui en résulte intègre différents critères tels la superficie, l'état d'entretien, le standing ou l'année de construction. Ces différents éléments sont regroupés dans une étude de marché par zone géographique à laquelle chaque bien est rattaché afin de permettre le suivi des évaluations ultérieures.

Cas particulier :

C'est le cas des biens affectés à un usage particulier (caserne), relevant d'une activité de l'Etat, mais pouvant être reconvertis en une autre activité en cas de cession à des tiers moyennant des aménagements et travaux. En effet, leur valeur vénale doit prendre en compte des éléments annexes car ces biens ne peuvent être mis sur le marché en l'état. Pour établir cette valeur, il convient de tenir compte d'éléments constituant une valeur de reconversion qui est :

- soit la valeur du terrain diminuée du coût de démolition, dans le cas où le bâti existant ne serait pas conservé ;
- soit la valeur des bâtiments, diminuée des coûts de restructuration et d'aménagements dans les autres cas.

#### **Biens pour lesquels il n'existe pas de valeur de marché directement observable**

Pour certains actifs publics, on ne connaît pas le coût d'acquisition 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 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 c'est-à-dire une évaluation basée sur l'estimation du coût de remplacement du bien par un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique.

C'est le cas des infrastructures routières et des ouvrages d'art associés qui sont évalués pour le coût de remplacement déprécié. Ce coût est appréhendé à partir de la valeur de reconstruction à neuf dépréciée en fonction d'une évaluation du coût de remise en état de ces ouvrages.

Le réseau routier national non concédé est enregistré :

- à l'actif, en immobilisations corporelles pour sa valeur brute de reconstruction à neuf ;
  - en dépréciation pour le montant global de remise en état du réseau. Par ailleurs, l'encours des travaux est enregistré à l'actif en immobilisation en cours.
- *les biens qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature (terrains spécifiques) ou à leur valeur symbolique (cathédrales) et qui n'est pas mesurable.*

L'évaluation de ces biens est effectuée :

- pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable. Cette évaluation a essentiellement pour objet d'assurer la cohérence des inventaires physique et comptable et celle de l'articulation flux/stocks. Au bilan, en dehors de l'inscription de cette valeur, seront inscrits les flux de travaux immobilisables réalisés sur ces biens ;
- ou, dans des cas exceptionnels, pour le coût de reproduction à l'identique des biens dont la valeur est jugée hautement symbolique et culturelle.

### Cas particulier des œuvres d'art

Lors de l'établissement du premier bilan de l'Etat, les œuvres d'art, présentes à cette date dans les collections de l'Etat, sont enregistrées pour une valeur symbolique. Les œuvres acquises après l'établissement du premier bilan de l'Etat sont immobilisées à leur coût d'acquisition.

## **2.2 DEPENSES ULTERIEURES**

### **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'Etat, 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 non amortissables évalués en valeur vénale, l'extension du potentiel de services attendus de l'actif est retenue pour appréhender l'écart de réévaluation.

## 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 services 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 réparations ou d'entretien des immobilisations corporelles qui sont encourues afin de restaurer ou de maintenir le potentiel de service rendu que l'Etat 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.

## 2.3 ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU PATRIMOINE ET COMPTABILISATION

Une immobilisation corporelle doit être éliminée du bilan lors de sa sortie ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et lorsque l'on n'attend plus d'avantages économiques ou de potentiel de service de ce bien.

### 2.3.1 Sortie du bilan

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

### 2.3.1.1 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.

### 2.3.1.2 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'Etat 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. S'agissant des biens remis en concession, leur valeur nette comptable est portée à un poste spécifique du bilan de l'Etat intitulé « contre-valeur des biens remis en concession ».

#### Il n'existe pas de contrepartie comptabilisable.

C'est le cas notamment 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.

### **2.3.2 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 chaque arrêté des comptes.

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.

### **2.3.3 Transaction de cession-bail**

Une transaction de cession-bail est une opération par laquelle le propriétaire d'un bien (l'Etat 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.

#### 2.3.3.1 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'Etat, 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.

### 2.3.3.2 *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 et 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.

Le tableau ci-après synthétise ces dispositions.

VENTE DU BIEN SUIVIE :		
D'UN CONTRAT DE LOCATION-FINANCEMENT :	D'UN CONTRAT DE LOCATION SIMPLE :	
Avantages et risques inhérents à la propriété transférés à l'ancien propriétaire	Avantages et risques inhérents à la propriété transférés au nouveau propriétaire.	
En cas de plus value lors de la vente : produit constaté d'avance. Rattachement aux résultats futurs au prorata des loyers	Prix de vente = valeur de marché. Gain ou perte constatés enregistrés immédiatement au compte de résultat	Prix de vente > valeur de marché du bien : excédent différé et amorti sur la durée d'utilisation de l'actif
	Valeur comptable > valeur de marché : perte comptabilisée immédiatement	Prix de vente < valeur de marché : profit ou perte comptabilisé immédiatement sauf si perte compensée par paiements futurs < prix du marché, alors perte différée et amortie proportionnellement aux loyers sur la durée d'utilisation : charges constatées d'avance.

## 2.4 ÉVALUATION POSTERIEURE

### 2.4.1 Les règles d'évaluation postérieure à la comptabilisation initiale

Les règles décrites ci-après sont applicables à l'ensemble des biens contrôlés par l'Etat qu'ils lui appartiennent ou qu'il en 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.

#### 2.4.1.1 Pour les biens ayant une durée d'utilisation déterminable : amortissement et test de dépréciation en cas d'indice de perte de valeur

Une immobilisation est comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur. Cette méthode d'évaluation s'applique à l'ensemble des biens à l'exception d'une part, des œuvres d'art qui ne sont pas amortissables et d'autre part des biens, hors terrains, visés au point suivant (cf. ci-dessous point 2.4.1.2 cas particuliers).

##### L'amortissement

S'agissant des modalités d'évaluation du montant amortissable, des conditions de réexamen du plan d'amortissement (durée d'utilisation et mode d'amortissement) 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.

##### 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 services résiduels dans le cas où l'actif continue d'être utilisé.

##### *Critères de dépréciation*

L'Etat 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 postérieures.

##### *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 marché 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.

#### 2.4.1.2 Biens ayant une durée de vie non déterminable

##### Valeur de marché annuelle

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'Etat, les valeurs à la clôture sont déterminées chaque année. Un système de réévaluation périodique est prévu et des méthodes d'actualisation sont élaborées pour les exercices intercalaires.

Pour ces biens, la mesure de l'utilisation du potentiel de service est déterminée selon une méthode préalablement définie. Elle est calculée sur la base de la valeur de marché des biens.

Les dépenses effectuées sur les immobilisations qui répondent aux conditions d'immobilisation prévues au § 2.2.1 s'ajoutent à la valeur inscrite au 1er janvier.

En outre, à la clôture annuelle de comptes, la prise en compte de l'actualisation des valeurs donne lieu à la comparaison de la nouvelle valeur avec la valeur précédente qui se traduit par la comptabilisation d'une dépréciation ou d'un écart positif selon les modalités présentées au § 2.4.2.3.

##### Coût de remplacement déprécié annuel

La méthode du coût de remplacement déprécié est appliquée chaque année aux actifs qui ont fait l'objet d'une évaluation initiale au coût de remplacement déprécié (par exemple le réseau routier national non concédé ou les prisons) et pour lesquels le coût de remise en état reflétant l'usure ou la dégradation vient minorer le coût de reconstruction à neuf. Ce dernier tient compte à la fois de la revalorisation à neuf de l'ensemble du réseau et des mises en service annuelles.

## **2.4.2 Comptabilisation des variations de valeur**

### 2.4.2.1 Comptabilisation de l'utilisation des biens

#### Biens pour lesquels la durée d'utilisation est déterminable

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

#### Biens pour lesquels la durée d'utilisation est non déterminable

La mesure de l'utilisation du potentiel de service du bien est comptabilisée annuellement en charges.

### 2.4.2.2 La dépréciation

Si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière, si l'actif continue à être utilisé, 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 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.

La perte de valeur éventuellement observée est alors comptabilisée sous la forme d'une dotation portée en charges sous réserve du cas exposé ci-après.

#### *2.4.2.3 Comptabilisation des variations de valeur des actifs non amortis (écart de réévaluation)*

Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente ou diminue par suite d'une nouvelle évaluation effectuée dans le respect du principe de la permanence des méthodes, la variation observée est comptabilisée en situation nette sous le libellé « écart de réévaluation ».

Toutefois, si la diminution provient d'une baisse du potentiel de services du bien, celle-ci est enregistrée en charges.

#### *2.4.2.4 Comptabilisation des variations de valeur des actifs évalués au coût de remplacement déprécié*

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 ni des nouvelles mises en service ni des travaux ayant le caractère d'immobilisations qui viennent apurer les immobilisations en cours.

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 portées en dépréciation.

### **3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE**

#### **3.1 INFORMATIONS GENERALES**

- 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
- transfert total ou partiel d'immobilisation (changement d'affectation)

### 3.2 INFORMATIONS RELATIVES A DES OPERATIONS PARTICULIERES DE L'ETAT

Montant des engagements pour l'acquisition d'immobilisations corporelles. 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...).

#### 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.
- description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur (options de renouvellement, d'achat, clauses d'indexation...).

#### Autres informations

- plus généralement les données relatives aux biens contrôlés par l'Etat pour lesquels il n'est pas propriétaire.
- état recensant les biens appartenant à l'Etat et faisant l'objet d'une évaluation forfaitaire (liste des monuments historiques).
- liste des contrats de concession, par grandes catégories.

### 3.3 TABLEAUX DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES PAR CATEGORIES

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.

## NORME N°6 - LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

### ILLUSTRATIONS

#### CHAMP D'APPLICATION

##### I.1 - Périmètre d'application de la norme tirant les conséquences de l'application du critère de contrôle

*S'agissant des biens placés sous le contrôle des établissements publics, des collectivités territoriales ou des concessionnaires qui, par conséquent, ne sont pas comptabilisés au bilan de l'Etat, on relève :*

- *les biens remis en dotation, en affectation, en gestion aux établissements publics selon les règles du code des domaines de l'Etat ;*
- *les bâtiments des établissements publics locaux d'enseignement (écoles, collèges et lycées) qui ont fait l'objet d'un transfert de compétences par la loi du 22 juillet 1983 (à l'exception des établissements relevant de la liste fixée par le décret n° 85-349 pour les ministères de l'agriculture et de l'éducation nationale) ;*
- *les autoroutes concédées, routes nationales transférées aux départements et routes non nationales ;*
- *les infrastructures portuaires relevant de la gestion des ports autonomes ou dont la gestion est transférée aux collectivités locales (communes pour les ports de plaisance, départements pour les ports de commerce et de pêche d'après la loi du 22 juillet 1983 et régions pour les ports d'intérêt national selon l'article 104 de la loi du 27 février 2002) ; transfert des ports autonomes de Bastia et d'Ajaccio à la collectivité territoriale de la Corse par décret du 22 octobre 2003 ;*
- *voies navigables relevant de la gestion de l'établissement public « Voies navigables de France » ;*
- *infrastructures aéroportuaires remises en gestion aux Chambres de commerce et d'industrie et à l'établissement public Aéroports de Paris, ainsi que quatre aéroports dont la domanialité et la gestion ont été transférés à la collectivité territoriale de Corse par la loi du 22 janvier 2002 ;*
- *les cours d'eaux, les canaux, les lacs et les plans d'eau appartenant au domaine public fluvial des collectivités territoriales, constitué à la suite du transfert de propriété du domaine public fluvial de l'Etat (en priorité au profit des régions) au sens de l'article 56 de la loi du 30 juillet 2003 relative à la prévention des risques technologiques et naturels et à la réparation des dommages.*

*Les périmètres de contrôle décrits ci-dessus sont susceptibles d'évoluer en fonction des lois de décentralisation votées par le Parlement.*

##### I.2 - 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'Etat.*
  - *la levée de l'option d'achat du bien par l'Etat 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'Etat, sans recours à des modifications substantielles.*

- *l'Etat 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'Etat, les pertes qui en résultent pour le bailleur sont à la charge de l'Etat.*
  - *les gains et les pertes consécutives aux variations de la juste valeur de la valeur résiduelle reviennent à l'Etat.*

*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'Etat 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'Etat 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'Etat, 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.*

## **II - METHODES D'EVALUATION**

### **II.1 - Évaluation initiale**

*Règles particulières applicables à l'évaluation des biens lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'Etat s'agissant des biens n'ayant pas de valeur de marché directement observable.*

*Les infrastructures routières :*

*Le patrimoine routier national est estimé, d'une part, à partir d'une évaluation de la valeur de reconstruction à neuf du réseau et, d'autre part, à partir d'une évaluation du coût de remise en état d'éléments constitutifs du réseau pour tenir compte de l'usure et des dégradations.*

*La valeur de reconstruction à neuf du réseau est établie sur la base de ratios<sup>14</sup> kilométriques multipliés par le linéaire de voies concernées<sup>15</sup> en distinguant :*

- *l'urbain et l'interurbain (limites d'agglomération) ;*
- *le relief traversé (classification départementale en trois catégories) ;*
- *les types de route (distinction de 5 types de profil).*

*S'agissant de l'estimation du coût de remise en état, on dispose, pour la majeure partie des éléments composant les infrastructures routières et les ouvrages d'art (chaussées, tunnels, ouvrages d'art particuliers...) d'analyses qui permettent d'évaluer un tel coût (indices de qualité notamment, Image Qualité du Réseau national IQRN, Image Qualité des Ouvrages d'Art IQOA, et l'évaluation de la mission d'inspection générale pour les tunnels). Ces coûts sont établis régulièrement et actualisés chaque année.*

## **II.2 - Évaluation ultérieure**

*Cas particulier d'évaluation en valeur de marché annuelle pour les terrains et le parc immobilier non spécifiques :*

*Chaque année, une étude de marché départementale, ou plus fine pour les grandes zones urbaines, permet de dégager des coefficients d'évolution des prix. Conjugués à l'indice d'évolution du coefficient d'entretien, ils s'appliquent aux biens rattachés à chaque département, hormis une part de 10 % faisant l'objet d'une réévaluation ad hoc qui concerne :*

- *les biens qui ont changé de consistance à la suite de travaux immobilisés ;*
- *les immeubles évalués dans le cadre d'un projet de cession ;*
- *les immeubles sélectionnés par échantillonnage afin de compléter le périmètre à 10 % des biens et de prendre en compte des évolutions différentes de prix ayant pu survenir pour un ensemble de biens (reconversion d'un quartier).*

*Ces indices sont regroupés dans des barèmes qui font l'objet d'une révision générale tous les 5 ans afin de prendre en compte les évolutions structurelles des marchés immobiliers et fonciers (création de nouvelles zones ou de nouvelles occupations).*

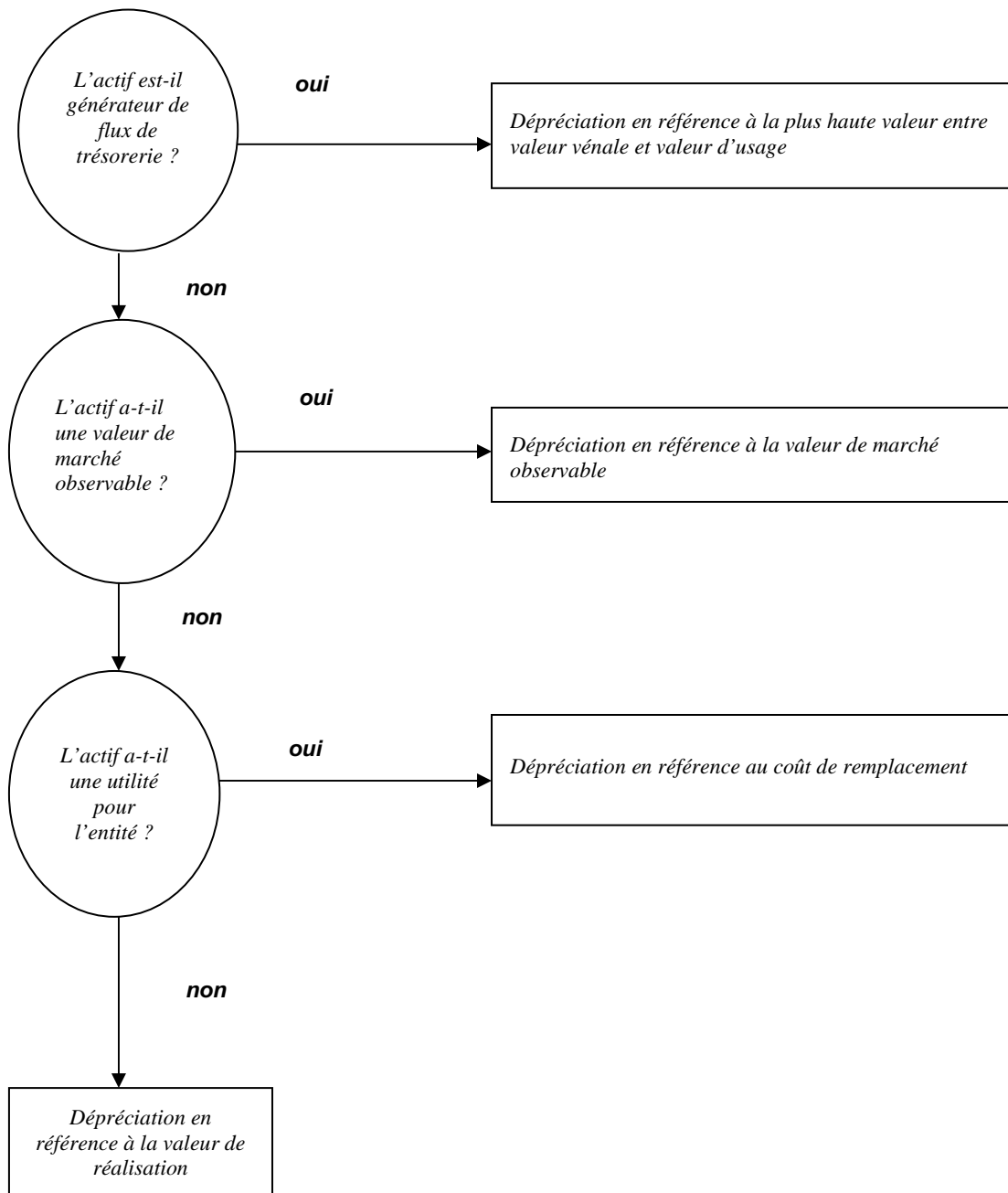
---

<sup>14</sup> Les ratios sont établis à partir des dossiers d'avant-projets examinés par le Service d'études techniques des routes et autoroutes (SETRA) et par la Direction régionale de l'équipement de l'Île de France (DREIF).

<sup>15</sup> Le linéaire de voies est extrait d'une base de données dénommée Système d'information connaissance du réseau routier (SICRE) tenue par le SETRA.

### II.3 - Dépréciation

Cadre général :



**II.4 - Tableau synoptique**

EVALUATION INITIALE				EVALUATION POSTERIEURE			
Bilan d'ouverture				Cas général		Cas particuliers	
Règles générales de la comptabilité d'exercice	Règles particulières			Amortissement	Valeur de marché annuelle  Coût d'acquisition	Valeur symbolique ou coût historique ou de reproduction à l'identique	Coût de remplacement déprécié
Coût d'acquisition (connu ou reconstitué)	Coût inconnu ou pas significatif						
	Valeur de marché directement observable	Pas de valeur de marché directement observable					
	Valeur de marché ou valeur de marché avec éléments de reconversion	Potentiel de service identifiable et mesurable	Potentiel de service de nature historique ou culturelle				
Coût de remplacement déprécié		Valeur symbolique	Coût de reproduction à l'identique				

*ILLUSTRATIONS :*

<b>Matériels civils (bureaux, mobilier, informatique) équipements militaires</b>	Parc immobilier non spécifique, terrains civils et militaires  Bâtiments adaptables (casernes)	<b>Infrastructures routières, prisons</b>	<b>Obélisque, sites historiques Œuvres d'art</b>	<b>Matériels civils et militaires</b>	Parc immobilier non spécifique, terrains non spécifiques  <b>Œuvres d'art</b>	<b>Monuments historiques</b>	<b>Infrastructures, prisons</b>
--	--	---	--	---------------------------------------	---	------------------------------	---------------------------------



# **NORME N°7**

## **LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES**

## NORME N°7 - LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

### EXPOSE DES MOTIFS

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

#### **I – LES PRETS ET AVANCES**

*Les dispositions relatives aux prêts et avances sont reprises du plan comptable général : il s'agit pour l'essentiel de comptabiliser la créance dès sa naissance, en amont du décaissement effectif, et d'appliquer les règles d'évaluation prévues pour ce type d'actifs, à savoir une comptabilisation initiale à la valeur nominale de remboursement, et la constatation d'une dépréciation en fin d'exercice si la valeur d'usage de l'actif est inférieure à cette valeur.*

*Les spécificités de l'Etat 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 ET CREANCES RATTACHEES**

*Les créances rattachées sont principalement constituées par les prêts et avances accordés par l'Etat 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'Etat correspondantes.*

##### **II.1 – Le périmètre des entités à inscrire à l'actif du bilan de l'Etat**

*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'Etat, 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'Etat, en tout ou partie.*

*Les entités sur lesquelles l'Etat détient des droits ont une personnalité juridique et morale distincte de celle de l'Etat. Les entités ne bénéficiant pas d'une personnalité juridique et morale différente de celle de l'Etat ne répondent pas à la définition des participations, même si leur comptabilité bénéficie d'une certaine autonomie par rapport à celle de l'Etat. Dans ce cas, leur comptabilité est directement intégrée à celle de l'Etat. 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.*

*Les entités liées à l'Etat 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.*

*La notion classique de contrôle, utilisée dans la norme comme première approche de classification des entités, paraît adaptée mais cependant insuffisante au regard des enjeux portés par les différentes situations rencontrées. Il paraît pertinent de proposer une classification des entités plus fine que la*

*traditionnelle distinction entre entités contrôlées et entités non contrôlées, elle-même génératrice de méthodes d'évaluation distinctes.*

*La question du classement de ces entités en catégories distinctes est liée à un besoin d'information particulier, dans le bilan de l'Etat et dans l'annexe : l'analyse des objectifs poursuivis par l'Etat au regard de la détention de ces participations, et de ce qu'elles lui apportent dans l'exercice de ses missions, fait en particulier apparaître une distinction entre les liens entretenus par l'Etat avec les « opérateurs des politiques de l'Etat » (catégorie définie dans la norme) et les entités contrôlées hors opérateurs.*

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

*La définition des participations donnée par la norme retient en particulier la notion de liens durables existants entre l'Etat 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.1.1 - Les entités contrôlées**

*La définition du contrôle présentée dans la norme est conforme à ce que prévoit la norme IPSAS 6 (« Consolidated financial statements and accounting for controlled entities ») établie par l'IFAC pour les entités publiques, elle-même très largement inspirée de la norme IAS 27 (« Etats financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales »).*

*La norme IPSAS 6, comme toutes les normes IPSAS, se place dans le cadre de la consolidation. Elle propose donc dans cette perspective une définition et des critères d'application de la notion de contrôle pouvant être repris dans le cas de l'Etat, même si la notion de consolidation est absente de la présente norme. Il s'agit, par cette distinction entre entités contrôlées et entités non contrôlées, de :*

- *proposer des méthodes d'évaluation différentes, pour ces deux catégories de participations ;*
- *poser les premiers repères d'une future consolidation des comptes de l'Etat et des entités qu'il contrôle.*

*Cependant, l'application de cette définition et de ces critères de contrôle ne paraît pas suffisante pour rendre compte des liens entre l'Etat et les entités qu'il contrôle. Ces entités peuvent être regroupées selon d'autres critères, notamment au regard des objectifs qu'elles poursuivent. On peut, de manière schématique, distinguer au sein des entités contrôlées, celles qui peuvent être qualifiées d'opérateurs des politiques de l'Etat de celles qui n'entrent pas dans cette définition.*

#### **II.1.1.1 - Les opérateurs des politiques de l'Etat : définitions**

*Les objectifs poursuivis par une entité contrôlée s'apprécient particulièrement au regard du degré de proximité financière et économique entre l'Etat et les entités concernées. Le statut juridique des entités n'est pas l'unique critère à prendre en compte dans la détermination des catégories de participations.*

*La proximité financière entre l'Etat et une entité doit être mesurée à l'aune du mode de financement de l'activité de l'entité. Si ce financement provient de l'Etat (sous forme de subventions par exemple), la proximité est ainsi évidemment plus grande que si l'entité finance par elle-même, avec des ressources propres, son activité.*

*La proximité économique tient à la nature même de l'activité exercée par l'entité. Si cette activité s'exerce dans le cadre d'une mission dévolue à l'Etat, ou que l'Etat pourrait remplir lui-même, la proximité est évidemment plus importante que pour une entité exerçant une activité qui lui est propre, avec une large autonomie de gestion.*

*Certaines entités ont une telle proximité avec l'Etat que leur seul trait de différenciation est précisément leur statut juridique et leur personnalité morale distincte de celle de l'Etat ; la création de telles entités s'est effectuée pour des raisons diverses, tenant par exemple au contexte économique ou politique de l'époque (le besoin de créer une entité distincte de l'Etat était apparu à ce moment de l'histoire), même si les entités ainsi créées ont des missions qui relèvent de l'Etat, financées, encadrées et étroitement contrôlées par l'Etat.*

*Comptablement, il paraît essentiel de distinguer ces entités, jugées « proches » du cœur de l'Etat, que l'on qualifiera d'opérateurs des politiques de l'Etat, des autres entités contrôlées par l'Etat, pour les raisons suivantes :*

- *à l'avenir, ces entités « proches » ont certainement vocation à être consolidées en priorité avec les comptes de l'Etat, lorsque l'Etat établira des comptes consolidés ; même si la consolidation concernera certainement également les autres entités contrôlées ne faisant pas partie de ce périmètre des opérateurs, un jeu de comptes consolidés « Etat + opérateurs » présente une signification particulière (l'ensemble du secteur non-marchand serait ainsi identifié dans des comptes spécifiques) ;*
- *les opérateurs, nombreux, constituent des « instruments » privilégiés de l'action de l'Etat, avec des liens très étroits ; les identifier en comptabilité permet une lecture plus cohérente de la manière dont l'Etat remplit ses missions ;*
- *enfin, la nouvelle nomenclature budgétaire, issue de la loi organique, crée la catégorie des subventions pour charge de service public, qui, dans l'état actuel des réflexions, regroupera les subventions versées aux opérateurs des politiques de l'Etat ; il paraît donc nécessaire d'identifier cette catégorie dans la comptabilité générale de l'Etat, de manière à rapprocher les informations contenues dans les états budgétaires et dans les états comptables. Cette identification facilitera la future consolidation des comptes, car elle permettra d'éliminer ces flux lors des retraitements qui seront alors effectués.*

#### II.1.1.2 - Les opérateurs des politiques de l'Etat : critères

*Paradoxalement, si le principe de la définition des opérateurs des politiques de l'Etat peut paraître intuitivement aisé à manipuler, la détermination de critères permettant de classer ou non une entité dans cette catégorie est moins immédiate.*

*Les critères suivants permettent cependant de définir une liste d'opérateurs des politiques de l'Etat :*

- *appartenance de l'entité au secteur non-marchand (ce qui signifie, en comptabilité nationale, que les éventuels produits tirés de l'activité de l'entité financent à moins de 50% les coûts exposés, le reste étant principalement financé par des subventions) ;*
- *activité étroitement encadrée par l'Etat (fixation des missions et objectifs de l'entité, allocation de moyens peu ou pas négociable) ;*
- *entité contrôlée par l'Etat (voir ci-dessus).*

*Ces trois critères se cumulent : les opérateurs vérifient les trois critères à la fois.*

#### II.1.1.3 - Les entités contrôlées hors opérateurs des politiques de l'Etat

*Les entités contrôlées hors opérateurs des politiques de l'Etat regroupent principalement des sociétés, ainsi que des établissements publics industriels et commerciaux chargés d'une mission de service public, disposant d'une plus grande autonomie que les opérateurs dans la fixation de leur stratégie, de leurs objectifs, et dans le mode d'allocation de leurs ressources.*

### **II.1.2 - Les entités non contrôlées**

*La catégorie des entités non contrôlées comprend les entités dans lesquelles l'Etat détient une participation minoritaire ne lui conférant pas le contrôle.*

*De plus, cette catégorie comprend des entités répondant aux critères du contrôle, mais dont le contrôle par l'Etat est sérieusement restreint par des dispositions explicites, de nature législative par exemple.*

## **II.2 – L'EVALUATION DES PARTICIPATIONS**

### **II.2.1 – L'évaluation initiale**

*La valeur initiale des participations est égale à leur coût d'acquisition. La norme précise que « le coût d'acquisition des participations est égal au prix auquel elles ont été acquises ou aux apports initiaux de l'Etat. 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. »*

*Cette disposition constitue une dérogation par rapport au plan comptable général, qui exclut ce type de coûts du coût d'acquisition des actifs concernés et les considère comme des charges pouvant être réparties sur plusieurs exercices. La norme prévoit en effet d'inclure ces coûts dans le coût d'acquisition, dans la mesure où ils sont directement rattachables à une opération d'acquisition. Cette méthode est privilégiée par la norme IAS 22 (ainsi que par toutes les normes IAS) et par le règlement CRC 99-02 sur les comptes consolidés.*

### **II.2.2 – Quelle méthode d'évaluation postérieure ?**

*L'évaluation des participations à l'inventaire, 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 perspective 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'Etat, 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 certains opérateurs 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, l'évaluation par équivalence, paraît plus adaptée au cas des participations de l'Etat, 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 historique), tout en évitant pour l'Etat 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.*

*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, catégorie qui regroupe notamment les participations « minoritaires », sont évaluées au coût d'acquisition, avec test de dépréciation. En effet, ces participations ne répondent pas aux mêmes objectifs que les précédentes.*

*Enfin, s'agissant des entités contrôlées hors opérateurs, la référence faite dans la norme à la quote-part des capitaux propres consolidés (hors intérêts minoritaires) 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.*

### **II.2.3 – Dérogations au champ d'application de la méthode de l'évaluation par équivalence**

*Remarque de portée générale : il convient de noter qu'évaluation par équivalence et mise en équivalence sont deux concepts différents :*

- *l'évaluation par équivalence est une méthode d'évaluation dans les comptes sociaux, alors que la mise en équivalence est une méthode de consolidation ;*
- *l'évaluation par équivalence (voir ci-dessous) ne concerne en entreprise que les filiales contrôlées de manière exclusive, alors que la mise en équivalence concerne uniquement les filiales sous influence notable.*

*En comptabilité d'entreprise (code de commerce, art. L 232-5, et plan comptable général, art. 332-4), l'évaluation par équivalence 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).*

*Dans le cas de l'Etat, il est dérogé à ce dispositif. En effet :*

- *l'Etat n'établit pas de comptes consolidés ;*
- *toutes les entités contrôlées par l'Etat (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<sup>16)</sup>. 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.*

<sup>16</sup> 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.2.4 - Le traitement des subventions d'investissement**

*Les règles applicables aux entreprises proposent des définitions différentes des capitaux propres à prendre en compte :*

- *dans les comptes consolidés de l'entité à évaluer, les éventuelles subventions d'investissement reçues ne font pas partie des capitaux propres (selon la norme IAS 20) ; elles sont considérées comme des produits perçus d'avance ;*
- *dans les comptes sociaux, au contraire, les subventions d'investissement reçues sont intégrées aux capitaux propres (plan comptable général, art. 434-1) ; dans ce cas, elles viennent donc augmenter l'écart d'équivalence constaté au bilan de l'Etat (puisque elles font partie de la quote-part des capitaux propres de l'entité), et donc la situation nette de l'Etat.*

*Si la subvention est versée par l'Etat, le versement de la subvention donne lieu dans tous les cas à la constatation d'une charge pour l'Etat, une grande partie des subventions étant globalisées.*

*La méthode antérieurement utilisée dans les comptes de l'Etat (CGAF antérieurs à l'année 2003) consistait à prendre en compte les subventions d'investissement reçues par les entités du secteur non-marchand dans leurs capitaux propres. En revanche, les subventions d'investissement n'étaient pas reprises dans les capitaux propres des entités du secteur marchand (quels que soient les jeux de comptes utilisés : comptes consolidés ou comptes sociaux), l'approche comptes consolidés étant privilégiée.*

*Il est prévu de reprendre cette méthode dans la norme, avec une adaptation : la frontière n'est plus établie entre entités du secteur non-marchand et entités du secteur marchand, mais entre opérateurs des politiques de l'Etat et entités contrôlées hors opérateurs.*

*Sur le fond, les raisons suivantes peuvent être avancées pour la reprise de cette méthode :*

- *les opérateurs étant financés de manière importante au moyen de subventions, il paraît logique de faire figurer dans la valeur d'équivalence les subventions d'investissement, qui augmentent la valeur de leurs capitaux propres.*
  - *Les opérateurs ont vocation à être consolidés par intégration globale dans les futurs comptes consolidés de l'Etat.*
  - *De plus, par hypothèse, les subventions d'investissement sont utilisées pour acquérir des immobilisations ; les immobilisations acquises par les opérateurs au moyen des subventions d'investissement sont donc financées par l'Etat.*
  - *C'est la raison pour laquelle il est proposé d'utiliser en priorité les comptes consolidés établis par les opérateurs, mais sous la réserve d'intégrer les subventions d'investissement reçues par ces derniers aux capitaux propres ; si, par défaut, les comptes sociaux sont utilisés, aucun retraitement n'est nécessaire, les subventions d'investissement étant par définition intégrées aux capitaux propres.*
- *les entités contrôlées hors opérateurs, pour leur part, exercent majoritairement dans le secteur marchand, et publient, pour une part importante, des comptes consolidés ; dans la plupart des cas, la valeur d'équivalence de ces entités est « moins tributaire » de la prise en compte ou non dans leurs capitaux propres des subventions d'investissement qu'elles ont reçues, dans la mesure où elles financent leur activité majoritairement par la vente de leurs prestations, et non au moyen de subventions ; il est donc proposé de retenir, pour les entités qui établissent des comptes consolidés, les capitaux propres consolidés. A défaut de comptes consolidés, les capitaux propres figurant dans les comptes sociaux seront exploités, hors subventions d'investissement dans ce cas, par souci d'homogénéité pour l'évaluation de cette catégorie.*

### **II.2.5 - Évaluation initiale lors de la première application de la norme**

*Le plan comptable général (art. 332-4) prévoit que, s'agissant des participations évaluées par équivalence, et pour l'établissement des comptes du premier exercice d'application de la présente norme, « la valeur nette comptable des titres figurant au bilan à l'ouverture tient lieu de prix d'acquisition ». Il en est de même pour l'établissement des comptes du premier exercice d'application de la présente norme.*

### **II.2.6 – 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'Etat et l'exercice concerné pour l'Etat. 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'Etat.*

## **III – LES INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE**

*Il est prévu de porter dans l'annexe un certain nombre d'informations qui permettent de préciser celles qui figurent au bilan.*

*En particulier, une ventilation de l'écart d'équivalence par catégories de participations (opérateurs, entités contrôlées hors opérateurs) et sous-catégories (opérateurs non financiers, opérateurs financiers, structures de défaillance) doit permettre de mesurer de manière fine l'évolution de la valeur des participations de l'Etat au cours du temps. Il est précisé qu'il s'agit ici de l'écart d'équivalence en lui-même, et non de sa variation annuelle.*

*De plus sont prévus :*

- une liste des participations significatives, accompagnées du taux de participation ; le caractère significatif sera apprécié au regard de l'importance de la participation pour l'Etat en termes financiers, mais aussi en termes d'activité (opérateurs) et également au regard de la lisibilité du document (une liste de plusieurs centaines de participations serait fastidieuse à décrypter) ;*
- un tableau des mouvements des participations : cessions, acquisitions, fusions ;*
- une identification individualisée des participations relatives à des entités présentant des capitaux propres négatifs ; cette disposition concerne principalement des participations telles que les structures de défaillance (EPFR, EPRD), mais également la CADES par exemple.*

## **IV – POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS**

*En conclusion, la norme se fonde largement sur les règles applicables aux entreprises.*

*Le traitement des prêts et avances est conforme aux dispositions du Plan comptable général.*

*S'agissant des participations, la partie relative à la définition et aux critères d'appréciation du contrôle se réfère à la norme IPSAS 6<sup>(17)</sup>, elle-même très 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 initiale est conforme au Plan comptable général (sauf pour la définition du coût d'acquisition, voir ci-dessous).*

*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).*

<sup>17</sup> Les « International Public Sector Accounting Standards » (IPSAS) sont établies par le Comité secteur public de l'IFAC (International Federation of Accountants).



*La définition du coût d'acquisition, qui intègre certains coûts de transaction (honoraires, commissions) et frais de banque, est conforme aux dispositions de la norme IAS 22. De manière générale, les normes internationales préconisent l'intégration d'un certain nombre de coûts liés aux acquisitions d'actifs dans la valeur initiale.*

*La partie relative à l'évaluation par équivalence reprend les dispositions correspondantes du Plan comptable général (art. 332-4), sous la réserve des dérogations identifiées au § II.2.3 ci-dessus, qui concernent les conditions d'application de cette méthode.*

## NORME N°7 - LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

### DISPOSITIONS NORMATIVES

#### 1. CHAMP D'APPLICATION

##### 1.1 DEFINITIONS SPECIFIQUES A LA NORME

La présente norme s'applique aux immobilisations financières de l'Etat. Ces dernières sont constituées des participations de l'Etat, matérialisées ou non par des titres, des créances rattachées à ces participations, et des prêts et avances accordés par l'Etat.

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

##### *Participations de l'Etat*

Constituent des participations de l'Etat les 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 ci-dessous) de ces entités par l'Etat.

##### *Entités du périmètre*

Les entités sur lesquelles l'Etat détient des droits ont une personnalité juridique et morale distincte de celle de l'Etat.

##### *Prêts et avances accordés par l'Etat*

Les prêts et avances sont des 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.

Dans ce document, les dispositions explicitement relatives aux prêts et avances ne concernent pas les créances rattachées aux participations.

##### 1.2 CHAMP ET CATEGORIES DE PARTICIPATIONS

Constituent des participations les droits sur des entités dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'Etat, notamment parce qu'elle permet d'assurer le contrôle des entités concernées ou d'exercer une influence notable sur leur activité.

Dès lors que les droits détenus sur une entité donnée ont été initialement comptabilisés parmi les participations de l'Etat, ce classement en participations demeure tant que l'Etat détient ces droits, quelle que soit l'évolution ultérieure de la part de l'Etat dans les capitaux propres de l'entité.

Les participations se divisent en deux catégories :

- participations relatives à des entités contrôlées par l'Etat ;

- participations relatives à des entités non contrôlées par l'Etat.

### 1.2.1 Notion de contrôle

Dans cette norme, le contrôle est défini comme la 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.

L'appréciation du contrôle s'effectue selon les modalités suivantes :

- la nature des liens entre l'Etat 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'Etat 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'Etat ;

##### a) *Critères relatifs au pouvoir de contrôle :*

- l'Etat 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'Etat 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'Etat a le pouvoir de réunir la majorité des droits de vote lors des réunions de l'organe dirigeant de l'entité concernée ; l'Etat 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'Etat 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'Etat :*

- l'Etat 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'Etat 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'Etat, les éléments suivants constituent, pris individuellement ou de manière globale, des indicateurs de l'existence d'un tel contrôle :

##### a) *Eléments relatifs au pouvoir de contrôle :*

- l'Etat a la capacité de rejeter le budget de fonctionnement ou d'investissement de l'entité concernée ;
- l'Etat a la capacité de rejeter, annuler ou modifier les décisions de l'organe dirigeant de l'entité concernée ;
- l'Etat 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'Etat 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) Eléments liés aux avantages retirés de l'activité et aux risques assumés par l'Etat :*

- l'Etat 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'Etat détient un droit sur un niveau significatif de l'actif (ou du passif) net de l'entité concernée en cas de liquidation ;
- l'Etat a la capacité d'imposer à l'entité concernée une coopération de manière à atteindre ses propres objectifs ;
- l'Etat 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'Etat sur les entités concernées.

Dans certains cas, le contrôle de l'Etat 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'Etat, 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 consolidation<sup>18</sup>. La catégorie des entités contrôlées comprend deux sous-catégories :

- les opérateurs des politiques de l'Etat ;
- les entités contrôlées hors opérateurs des politiques de l'Etat.

Dans le cas où l'Etat détient une participation directe minoritaire dans une entité elle-même détenue par une entité directement contrôlée par l'Etat, son contrôle par l'Etat s'apprécie en considérant la détention directe et indirecte.

**1.2.2.1 Opérateurs des politiques de l'Etat**

Les opérateurs des politiques de l'Etat agissent dans la sphère non-marchande ; certains gèrent des programmes d'intervention. Ces entités, contrôlées par l'Etat, réalisent des missions de service public dans des conditions étroitement définies par l'Etat.

Les critères permettant de classer une entité contrôlée dans la catégorie des opérateurs des politiques de l'Etat sont les suivants :

- activité non-marchande, financée majoritairement par l'Etat ;

---

<sup>18</sup> L'article 136 de la loi n° 2002-706 du 1<sup>er</sup> 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<sup>er</sup> janvier 2006.

- mission et objectifs définis par l'Etat ;
- activité étroitement encadrée par l'Etat.

Le statut juridique des opérateurs des politiques de l'Etat est varié : il peut s'agir d'établissements publics, d'associations, de groupements d'intérêt public ou de toute autre forme d'entité.

Les opérateurs des politiques de l'Etat n'ont pas le choix des orientations de leurs actions, rarement celui des objectifs ou des modes d'intervention (souvent réglementés). Leur autonomie se limite souvent à la mise en œuvre des moyens alloués.

#### *1.2.2.2 Entités contrôlées hors opérateurs des politiques de l'Etat*

Les entités contrôlées hors opérateurs des politiques de l'Etat répondent à la définition et aux critères de contrôle, mais ne peuvent être classées dans la catégorie des opérateurs des politiques de l'Etat.

#### **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'Etat est sérieusement restreint sont également classées dans cette catégorie de participations.

#### **1.3 CREANCES RATTACHEES**

Les créances (dividendes, intérêts, parts de résultat) sont rattachées aux participations qui les engendrent. Les prêts et les avances consentis par l'Etat 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'Etat prend effet au moment où les droits correspondants sont transférés à l'Etat.

#### **2.2 PRETS ET AVANCES**

Les prêts et avances, consentis par l'Etat à des entités ne faisant pas partie de ses participations, sont des actifs immobilisés de l'Etat.

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'Etat, d'une information en annexe.

### **3. EVALUATION**

#### **3.1 PARTICIPATIONS**

##### **3.1.1 Evaluation initiale**

A leur entrée dans le patrimoine de l'Etat, 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'Etat. 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'Etat, quand il n'est pas maître d'ouvrage, de travaux sur des biens contrôlés par un opérateur est imputé sur la participation de l'Etat dans cet opérateur. Il en est de même lors de leur livraison lorsque l'Etat a été maître d'ouvrage de tels travaux.

Pour l'établissement des comptes du premier exercice d'application de la présente norme, s'agissant des participations évaluées par équivalence (cf. ci-dessous), la valeur nette comptable des participations figurant au bilan à l'ouverture tient lieu de prix d'acquisition.

### **3.1.2 Evaluation postérieure**

A l'inventaire, l'Etat 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'Etat, des capitaux propres de l'entité concernée. Les capitaux propres à prendre en compte sont les capitaux propres consolidés hors intérêts minoritaires. Les capitaux propres sont pris en compte dans les conditions suivantes :

- pour les opérateurs des politiques de l'Etat, y compris les éventuelles subventions d'investissement reçues ;
- pour les entités contrôlées hors opérateurs, hors subventions d'investissement reçues.

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'Etat. Pour les participations de l'Etat, 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'Etat pour sa valeur initiale.

### 3.2 PRETS 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'Etat.

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'Etat.

### 4. INFORMATIONS A 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 et acquisitions) de participations au cours de l'exercice ;
- Tableau de ventilation de l'écart d'équivalence par catégories et sous-catégories de participations (selon les éléments de nomenclature présentés ci-dessus) ;
- 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.

**NORME N°7 - LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES****ILLUSTRATION*****LISTE NON EXHAUSTIVE D'OPERATEURS DES POLITIQUES DE L'ETAT***

*Les opérateurs des politiques de l'Etat sont soumis à des statuts divers (associations, établissements publics, groupements d'intérêt public, par exemple) et exercent leurs activités dans des secteurs très variés. La liste non exhaustive suivante, donnée à titre indicatif, reflète cette diversité.*

*Peuvent être considérés comme des opérateurs des politiques de l'Etat les entités suivantes :*

*ABES (Agence bibliographique de l'enseignement supérieur)*

*Académie de France à Rome*

*AEFE (Agence pour l'enseignement français à l'étranger)*

*BNF (Bibliothèque nationale de France)*

*Institut national de recherches archéologiques préventives*

*Ecole du Louvre*

*Ecole des Mines*

*INALCO (Institut national des langues et civilisations orientales)*

*IUFM (Instituts universitaires de formation des maîtres)*

*ONISEP (Office national d'information sur les enseignements et les professions)*

*Comédie française*

*Musées nationaux*

*Opéras nationaux*

*Théâtres nationaux*

*UBIFRANCE (Agence française pour le développement international des entreprises)*

*ADETEF (Association pour le développement des échanges en technologie économique et financière)*

*AFII (Agence française des investissements internationaux)*

*ADEME (Agence de l'environnement et de la maîtrise de l'énergie)*

*Agences de l'eau*

*ANAH (Agence nationale pour l'amélioration de l'habitat)*

*Haras nationaux*



---

*Parcs nationaux*

*AFIT (Agence française de l'ingénierie touristique)*

*AFPA (Association nationale pour la formation professionnelle des adultes)*

*ANPE (Agence nationale pour l'emploi)*

*ANCV (Agence nationale pour les chèques-vacances)*

*ARH (Agences régionales d'hospitalisation)*

*AFSSA (Agence française de sécurité sanitaire des aliments)*

*AFSSPS (Agence française de sécurité sanitaire des produits de santé)*

*ANAES (Agence nationale d'accréditation et d'évaluation en santé)*

*EFS (Etablissement français du sang)*

*ANDRA (Agence nationale pour la gestion des déchets radioactifs)*

*ANFR (Agence nationale des fréquences)*

*CNASEA (Centre national pour l'aménagement des structures des exploitations agricoles)*

*Conseils départementaux d'accès au droit*

*IGN (Institut géographique national)*

*IHEDN (Institut des hautes études en défense nationale)*

*INA (Institut national de l'audiovisuel)*

*INED (Institut national d'études démographiques)*

*Météo-France*

*OFPRA (Office français de protection des réfugiés et apatrides)*

# **NORME N°8**

# **LES STOCKS**

## NORME N°8 - LES STOCKS

### EXPOSE DES MOTIFS

*La norme présentée ci-dessous traite des stocks de l'Etat. 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 – DEFINITION 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'Etat 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'Etat, destinés à être distribués à des tiers gratuitement ou pour un prix symbolique.*

*Pour l'Etat, 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'Etat et la gestion des stocks telle qu'elle est (ou sera) pratiquée par les gestionnaires, pour leurs propres besoins. La comptabilité générale de l'Etat 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 - Eléments 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'Etat 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 EVALUATION**

*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'Etat, 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'Etat 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'Etat 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 REFERENTIELS**

La présente norme reprend globalement les dispositions de la norme IPSAS<sup>19</sup> 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'Etat 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'Etat, 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'Etat, qui distribue certains biens ou services sans rémunération directe équivalente. La norme en tire deux conclusions :

<sup>19</sup> International Public Sector Accounting Standard; les normes IPSAS sont des normes internationales applicables aux Etats et au secteur public en général, établies par l'IFAC (International Federation of Accountants).

- *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.*

## NORME N°8 - LES STOCKS

### DISPOSITIONS NORMATIVES

#### 1. CHAMP D'APPLICATION

##### 1.1 DEFINITIONS SPECIFIQUES A LA NORME

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

##### *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 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'Etat 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'Etat. Le contrôle de l'Etat sur les stocks concernés est apprécié au regard de la définition du contrôle donnée par la norme sur les immobilisations corporelles de l'Etat.

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'Etat.

## **2. COMPTABILISATION ET EVALUATION**

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'Etat.

### **2.1 EVALUATION INITIALE**

A leur entrée dans le patrimoine de l'Etat, 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'Etat) ;
- à leur valeur de marché (pour ceux acquis à titre gratuit).

### **2.2 EVALUATION POSTERIEURE**

Postérieurement à leur entrée dans le patrimoine de l'Etat, 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 COUT 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'Etat. Seuls les coûts de transformation représentant une valeur significative sont incorporés dans le coût des stocks.

### **2.4 METHODES DE DETERMINATION DU COUT**

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 A 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 CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT**

## NORME N°9 : LES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

### EXPOSE 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'Etat sont des sommes dues à l'Etat 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'Etat 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'Etat 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 DEPRECIATION DES CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT A 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'Etat ;*
- *en charges d'intervention, pour les créances recouvrées pour le compte de tiers et dont l'Etat 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'Etat sur les exercices suivants.*

*Les créances dont l'Etat 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'Etat ne supporte pas de charge en cas d'irrécouvrabilité 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 REFERENTIELS**

*La présente norme s'inspire des principes généraux du plan comptable général.*

*Les règles de comptabilisation des créances de l'actif circulant de l'Etat 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'Etat, 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'Etat, 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'Etat 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'amointrissement 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 CREANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

### DISPOSITIONS NORMATIVES

#### 1. CHAMP D'APPLICATION

Les créances de l'actif circulant sont des sommes dues à l'Etat 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'Etat ;
- aux créances liées aux opérations de trésorerie.

#### 2. COMPTABILISATION

##### 2.1 LES PRINCIPES GENERAUX 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'Etat, 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 DECISIONS D'APUREMENT DES CREANCES

La comptabilisation des décisions d'apurement des créances diffère selon qu'elles portent sur des créances recouvrées pour le compte de l'Etat 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'Etat, 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'Etat supporte ou non le risque de non-paiement de la créance :

- si le risque de non-paiement est à la charge de l'Etat, 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'Etat, 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 DEPRECIATIONS DE CREANCES**

Lorsque l'Etat 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'Etat ;
- en charges d'intervention, pour les créances recouvrées pour le compte de tiers.

Lorsque l'Etat ne supporte pas le risque de non-paiement des créances, aucune dépréciation n'est comptabilisée.

## **3. EVALUATION**

### **3.1 L'EVALUATION INITIALE**

Les créances de l'actif circulant sont initialement comptabilisées pour le montant dû à l'Etat par les tiers.

### **3.2 L'EVALUATION A 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 A 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'Etat ne supporte pas le risque de non-paiement est donnée dans l'annexe.

# **NORME N°10**

## **LES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE DE L'ÉTAT**



## NORME N°10 – LES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE DE L'ETAT

### EXPOSE DES MOTIFS

*La présente norme a pour objet de définir les composantes de la trésorerie de l'Etat afin d'en permettre l'identification, la présentation et l'analyse, en tenant compte des spécificités de l'Etat.*

*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 – PERIMETRE DES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE DE L'ETAT**

*La norme s'applique aux éléments d'actif et aux éléments de passif composant la trésorerie de l'Etat.*

*Les éléments d'actif composant la trésorerie de l'Etat 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'Etat 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'Etat.*

*Parmi ces composantes, certaines sont spécifiques à l'Etat et d'autres non.*

#### **1.1 - 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'Etat car il s'agit de fonds qui ont un impact sur les*

*disponibilités de l'Etat 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'Etat. 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'Etat, ils sont traités la présente norme.*

## **1.2 - 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'Etat 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'Etat.*

### 1.2.1 - 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'Etat après déduction des valeurs en cours de décaissement.*

### 1.2.2 - Éléments liés à la gestion de la trésorerie de l'Etat

*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'Etat a pour objectif de limiter ce solde et de placer les excédents ponctuels au meilleur prix. Pour atteindre ces deux objectifs, l'Etat réalise, selon la situation, des prises ou mises en pension de titres d'Etat, 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'Etat 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'Etat 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.*

### 1.2.3 - Les équivalents de trésorerie

*L'Etat 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 – REGLE DE PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS**

*Afin de permettre une analyse des composantes de la trésorerie de l'Etat, celles-ci apparaissent distinctement au sein des états financiers de l'Etat.*

*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'Etat.*

*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 REFERENTIELS**

*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'Etat.*

*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'Etat sont particulières à l'Etat.*

## NORME N°10 – LES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE DE L'ETAT

### 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'Etat. 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.

#### **1.11 Les éléments d'actif**

Les éléments d'actif recouvrent les disponibilités, les autres composantes de la trésorerie et les équivalents de trésorerie.

#### **1.111 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'Etat après déduction des valeurs en cours de décaissement.

#### **1.112 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'Etat ;
- 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'Etat (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.

#### **1.113 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.

## 1.12 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.

### 1.121 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.

### 1.122 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'Etat ;
- 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'Etat (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'Etat.

Ces appels de marge constituent des dettes ou créances car ils sont restituables par l'Etat ou la contrepartie sur une périodicité donnée.

## 2. COMPTABILISATION ET EVALUATION

### 2.1 Les composantes de la trésorerie

#### 2.11 Règles de comptabilisation

##### 2.111 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.

##### 2.112 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'Etat, 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.

##### 2.113 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.

##### 2.114 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'Etat, 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.

## **2.12 Règles d'évaluation**

### *2.121 Règles d'évaluation initiale*

Les éléments d'actif et de passif composant la trésorerie sont enregistrés pour leur montant nominal.

### *2.122 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'Etat 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 A 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 FINANCIERES ET LES INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME**

**NORME N°11 - LES DETTES FINANCIÈRES ET LES INSTRUMENTS FINANCIERS A TERME****EXPOSÉ DES MOTIFS**

*Cette norme a pour objectif de présenter les moyens de financement utilisés par l'Etat. Ces moyens de financement comprennent la dette financière (qui inclut les dettes prises en charge par l'Etat au sens de l'article 34 de la loi organique du 1<sup>er</sup> 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'Etat conformément à l'article 54 de la loi n°2005-1719 du 30 décembre 2005.*

*Cette présentation des moyens de financement utilisés par l'Etat 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'Etat 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'Etat.*

*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'Etat 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'Etat, 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 39<sup>20</sup>. Leur traitement comptable reste néanmoins cohérent avec les traitements préconisés par le C.R.B.F. Si, en effet, l'Etat 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.*

## II – SPECIFICITES LIEES AUX DETTES REPRISES PAR L'ETAT

*Dans la présente norme, les dettes reprises par l'Etat 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'Etat se substitue en s'engageant à exécuter l'obligation du débiteur initial.*

*Jusqu'à présent, l'Etat 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'Etat », 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'Etat 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'Etat 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*

<sup>20</sup> Paragraphes 5, 6 et 7 de la norme IAS 39 portant sur les règles de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers.

*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.*

## 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'Etat 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'Etat
- 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'Etat 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'Etat, 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'Etat et aux emprunts pris en charge par l'Etat. Il ne couvre pas les dettes financières résultant des contrats de location financement 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<sup>ème</sup> et 19<sup>ème</sup> siècles est classée parmi ces titres.

### 1.1.2 Les emprunts pris en charge par l'Etat

Les emprunts pris en charge par l'Etat sont des emprunts initialement contractés auprès d'établissements de crédit ou d'investisseurs privés par des tiers auxquels l'Etat 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'Etat.

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.* »<sup>21</sup>

<sup>21</sup> Extrait du paragraphe 5 de la norme IAS 39 portant sur les règles de comptabilisation et d'évaluation des instruments financiers

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.

### **1.4 LES DETTES DIVERSES**

Les dettes diverses comprennent les dépôts de garantie en espèces reçus par l'Etat et les appels de marge mis en place pour sécuriser les opérations sur instruments financiers à terme négociés sur des marchés organisés ou assimilés.

Ces appels de marge constituent des dettes car ils sont restituables par l'Etat 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 EVALUATION**

### **2.1 LES DETTES FINANCIÈRES**

#### **2.1.1 Règles générales de comptabilisation et d'évaluation**

Les dettes financières de l'Etat 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'Etat 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'Etat, les intérêts courus à la date de reprise sont également comptabilisés en compte de résultat au moment de la reprise.

## **2.1.2 Règles particulières de comptabilisation et d'évaluation**

### **2.1.2.1 Les emprunts indexés : OATi et OATfi**

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'Etat.

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'Etat**

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 obligations démembrées**

L'OAT concernée est échangée contre des titres négociables séparément. Un titre représente les échéances d'intérêt (certificat d'intérêt) et l'autre l'échéance en capital (certificat de principal).

### **2.1.2.6 Les emprunts à intérêts capitalisés**

A chaque échéance, les intérêts capitalisés sont portés en dettes financières.



### **2.1.2.7 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.

#### ***2.1.2.7.1 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.

#### ***2.1.2.7.2 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.

#### ***2.1.2.7.3 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.

### **2.1.2.8 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 financière<sup>22</sup>, 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,
  - ⌚ 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

<sup>22</sup> 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

Une stratégie de réduction de la durée de vie moyenne de la dette financière de l'Etat, 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'Etat, 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'Etat, 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'Etat 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.

#### ***2.2.2.2.2 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 § 2.2221 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'Etat 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 § 2.2221 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 Règle particulière applicable 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'usage.

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 (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.

## 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'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.*

*Cette définition modifie la structure actuelle des dettes financières de l'Etat 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'Etat ;*
- les engagements divers de l'Etat ;*
- 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'Etat 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'Etat et qu'il estime ne pas être nécessaire à ses opérations.*
- les engagements de l'Etat sont des reconnaissances de dettes remboursables à terme qui s'imposent à l'Etat. Ils sont constitués par des dettes résultant d'engagements contractuels à l'égard de particuliers ou d'entreprises. Ils se composent notamment des indemnisations 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'Etat dans la mesure où, si par hypothèse le public voulait se défaire des monnaies qu'il détient, l'Etat 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'Etat.*

*En conséquence, les engagements divers de l'Etat 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'Etat correspondent à des emprunts (i.e. des opérations de financement) pour lesquels l'Etat 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'Etat 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'ETAT »

*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'Etat. Ce compte de commerce intitulé « Couverture des risques financiers de l'Etat » 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'Etat 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'Etat. 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 ELEMENTS NON FINANCIERS RELEVANT DE LA PRESENTE 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 PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES, LES DETTES NON FINANCIERES ET LES AUTRES PASSIFS**

## **NORME N°12 – PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES, DETTES NON FINANCIERES ET AUTRES PASSIFS**

### ***EXPOSE DES MOTIFS***

*La présente norme traite des provisions pour risques et charges, des dettes non financières et des autres passifs.*

#### **I – LE CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME**

##### ***I.1 - Les provisions pour risques et charges***

*En matière de provisions pour risques et charges, les principes généraux de la comptabilité d'entreprise sont transposables à l'Etat. Ainsi, à la clôture de l'exercice, afin de s'assurer que le montant intégral des passifs de l'Etat au titre d'un exercice figure au bilan, il convient de procéder à la constatation de provisions pour risques et charges, dès lors qu'il existe :*

- une obligation de l'Etat vis-à-vis de tiers. Cette obligation est soit juridique (contractuelle, légale ou réglementaire) soit reconnue par l'Etat (résultant d'une politique affichée ou d'une déclaration autorisée suffisamment explicite) ;*
- une sortie certaine, ou probable, de ressources, sans contrepartie attendue pour l'Etat ;*
- une évaluation fiable du montant de l'obligation.*

*Par conséquent, les provisions pour charges concernent, notamment, les provisions pour charges de fonctionnement telles que les charges courantes, non liées à une vente, ou les opérations de restructuration de l'Etat tels que l'amélioration des services rendus aux usagers, la mise en conformité avec une décision réglementaire (nouvelles normes d'environnement, de sécurité, etc.), les réorganisations administratives. Les provisions pour risques visent, principalement, les engagements consentis par l'Etat dans différents domaines économiques, y compris ceux en matière de risques financiers importants (l'Etat accorde sa garantie à des entreprises, à des organismes bancaires nationaux ou internationaux pour les emprunts émis ou les activités exercées au titre de missions d'intérêt général ou de service public) ainsi que les litiges liés à l'activité de l'Etat (employeur, recouvrement de l'impôt, acteur économique) ou à sa qualité de dernier assureur.*

*Enfin, le critère de distinction entre les charges à payer et les provisions pour risques et charges portent sur le degré de « moindre certitude » du montant ou de l'échéance de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.*

##### ***I.2 - Les dettes non financières***

*Les dettes non financières se définissent par opposition aux provisions pour risques et charges, qui sont des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. Elles correspondent à des passifs certains dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.*

*Elles 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 (impôt sur les sociétés par exemple).*

### **I.3 – Les autres passifs**

*Les autres passifs sont, par définition, une catégorie spécifique à l'Etat dans la mesure où ils ne répondent ni à la définition d'une dette non financière ni à celle d'une provision pour risques et charges. Les autres passifs sont 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 - LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS**

### **II.1 – Les provisions pour risques et charges**

*Les dispositions normatives relatives aux provisions pour risques et charges de l'Etat sont conformes aux principes généraux de constitution et d'évaluation des provisions pour risques et charges tels que prévus par le règlement du CRC n°2000-06 du 7 décembre 2000 sur les passifs.*

### **II.2 – Les dettes non financières**

*Les dispositions normatives relatives aux dettes non financières de l'Etat sont conformes aux principes généraux du Plan comptable général.*

### **II.3 – Les autres passifs**

*Les dispositions normatives relatives aux autres passifs sont conformes aux principes généraux de constitution et d'évaluation des passifs tels que prévus par le règlement du CRC n°2000-06 du 7 décembre 2000 sur les passifs.*

## **NORME N°12 – PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES, DETTES NON FINANCIERES ET AUTRES PASSIFS**

### **DISPOSITIONS NORMATIVES**

#### **1. CHAMP D'APPLICATION**

La présente norme s'applique :

- aux provisions pour risques et charges, qui correspondent à des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise ;
- aux dettes non financières, qui correspondent à des passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise ;
- aux autres passifs, qui correspondent à des passifs dont le montant est fixé de façon précise et l'échéance n'est pas fixée de façon précise.

En revanche, la norme ne s'applique pas aux provisions sur les instruments financiers ainsi qu'à la provision pour risque global des participations de l'Etat évaluées par équivalence.

#### **1.1 PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES**

Les provisions pour charges correspondent :

- aux charges de fonctionnement ;
- aux charges d'intervention ;
- aux immobilisations corporelles ;
- aux opérations de restructuration.

Les provisions pour risques correspondent :

- aux engagements donnés ;
- aux litiges ;
- aux pertes de change.

#### **1.2 LES DETTES NON FINANCIERES**

Les dettes non financières se composent :

- des dettes de fonctionnement qui sont la contrepartie de la charge de fonctionnement à laquelle la dette non financière est associée ;
- des dettes d'intervention qui sont la contrepartie de la charge d'intervention à laquelle la dette non financière est associée ;
- des autres dettes non financières.

#### **1.3 LES AUTRES PASSIFS**

Les autres passifs se composent notamment :

- des bons du Trésor émis au profit des organismes internationaux qui représentent la contrepartie d'une fraction de la quote-part française au capital ou aux ressources de ces organismes ;
- de la contrepartie des monnaies métalliques en circulation qui représente le montant que l'Etat serait tenu de rembourser au public si celui-ci voulait se défaire des monnaies qu'il détient.



## **2. COMPTABILISATION**

### **2.1 COMPTABILISATION DES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES**

Une provision pour risques et charges doit être comptabilisée lorsque les trois conditions suivantes sont remplies :

- il existe une obligation de l'Etat vis-à-vis de tiers se rapportant à l'exercice en cours ou à un exercice antérieur. Cette obligation est soit juridique (contractuelle, légale ou réglementaire) soit reconnue par l'Etat (résultant d'une politique affichée ou d'une déclaration autorisée suffisamment explicite). L'existence de l'obligation s'apprécie à la date de clôture de l'exercice ;
- il est certain, ou probable, qu'une sortie de ressources sans contrepartie au moins équivalente attendue sera nécessaire pour éteindre l'obligation de l'Etat envers le tiers. La probabilité de sortie de ressources s'apprécie à la date d'arrêté des comptes ;
- le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable. Le montant s'apprécie à la date d'arrêté des comptes.

Dans le cas d'évènements exceptionnels, importants et significatifs, qui ne se réfèrent pas à des exemples passés, une provision pour risques et charges doit être comptabilisée si ces cas peuvent donner lieu à une sortie probable de ressources évaluée de manière fiable.

Une fois constatée, une provision pour risques et charges ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

### **2.2 COMPTABILISATION DES DETTES NON FINANCIERES ET DES AUTRES PASSIFS**

Les autres passifs sont comptabilisés lorsque l'entité a une obligation à l'égard d'un tiers et qu'il est certain que cette obligation provoquera une sortie de ressources au profit de ce tiers sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

## **3. EVALUATION**

### **3.1 ÉVALUATION DES PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES**

#### **3.1.1 Évaluation 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'arrêt 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.

### **3.1.2 Évaluation postérieure**

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 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, sans contrepartie au moins équivalente attendue du tiers, 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.

### **3.2 ÉVALUATION DES DETTES NON FINANCIERES 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.

## **4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE**

### **4.1 INFORMATIONS GENERALES**

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 constituées 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.

## **4.2 INFORMATIONS PARTICULIERES**

Les cas dans lesquels il n'est pas possible de fournir l'une des informations requises au paragraphe 4.1 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 A MENTIONNER DANS L'ANNEXE**

## NORME N°13 – LES ENGAGEMENTS A MENTIONNER DANS L'ANNEXE

### EXPOSE 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 – PARTICULARITE 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.*

*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 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 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 retraites.

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 projetées 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 REFERENTIELS COMPTABLES**

*Cette norme s'inspire des référentiels comptables suivants :*

- *le règlement du Comité de la réglementation comptable (CRC) n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatifs aux passifs, modifiant en profondeur les conditions de constitution des provisions pour risques et charges ;*
- *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.*

*Par ailleurs, l'appréciation de la probabilité de réalisation du risque ou des conditions de mise en jeu des garanties données par les engagements relevant du champ d'application de cette norme doit se faire en conformité avec les principes comptables généraux.*

*Ainsi :*

- *toute inscription en annexe du bilan de l'Etat doit satisfaire au principe « de bonne information » (IAS n°1) qui impose des critères de sincérité et d'objectivité dans la délivrance des informations portées en annexe du bilan ;*
- *toute inscription en annexe du bilan doit également satisfaire au principe « d'importance relative » selon lequel, est significative, toute information dont la non publication serait susceptible de modifier le jugement des utilisateurs sur la situation patrimoniale et financière de l'entité (article 120-2 du PCG).*

## NORME N°13 – LES ENGAGEMENTS A MENTIONNER DANS L'ANNEXE

### DISPOSITIONS NORMATIVES

#### 1. CHAMP D'APPLICATION

##### 1.1 DELIMITATION DU PERIMETRE

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 sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

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 CATEGORIES D'ENGAGEMENTS

Les engagements de l'Etat à mentionner dans l'annexe sont regroupés en trois 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.
- la deuxième 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 hors bilan 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 sans contrepartie attendue du tiers 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. Celle dernière doit néanmoins intervenir en complément pour éclairer toute information chiffrée.

## **3. EVALUATION**

Le mode d'évaluation d'un engagement hors bilan 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 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 projetées* 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 services 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 A 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.*

*Exemple : certains organismes (par exemple l'Agence Française de Développement) ont bénéficié, par la loi, d'une garantie de l'Etat lors de recours à l'emprunt (bancaire par exemple). Cette garantie leur a permis d'obtenir des conditions bancaires. Par l'effet de la garantie accordée, l'Etat s'engage à régler aux banques les montants restant dus en cas de défaillance de l'organisme emprunteur (ici, l'Agence Française de Développement).*

*La dette gérée par l'Etat concerne la gestion de la dette de l'ancien budget annexe des postes et télécommunications supprimé par la loi 90-568 du 2 juillet 1990.*

*Ces garanties sont suivies en comptabilité en classe 8. Les comptes sont ouverts par catégorie d'emprunteurs et subdivisés par organismes ou collectivités. Ils fonctionnent selon les règles de la comptabilité en partie double.*

#### **II - LES GARANTIES LIEES A DES MISSIONS D'INTERET GENERAL**

##### **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 - Garantie 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 - LA MISE EN JEU DE LA RESPONSABILITE DE L'ETAT**

*L'Etat, au titre de ses activités (employeur, propriétaire, exploitant,...), peut voir sa responsabilité mise en jeu dans le cadre d'une procédure judiciaire et doit analyser le risque de condamnation et la sortie de ressources correspondante.*

*A la clôture de l'exercice, en fonction du niveau d'avancement de la procédure de mise en jeu de la responsabilité de l'Etat et de la connaissance des éléments constitutifs d'un passif, il convient de comptabiliser une provision pour risques le cas échéant et d'apporter un commentaire en annexe du bilan.*

## **IV - LES GARANTIES DE PASSIF**

### **IV.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.*

*En général, l'acheteur et les personnes qui le conseillent ne peuvent légitimement avoir examiné en détail l'intégralité des éléments de la société acquise. Aussi, l'acheteur demande au vendeur de faire un ensemble de déclarations, constitutives d'engagements. Si, après la cession une déclaration s'avère inexacte et entraîne un préjudice financier ou commercial pour l'acheteur, ce dernier peut demander des paiements indemnitaires par le jeu de la garantie de passif. Celle-ci couvre donc l'acheteur contre des événements dont le fait générateur est antérieur à la cession. Il convient de noter par ailleurs que le terme de garantie de "passif" ne se limite pas aux éléments de "passif" du bilan. On peut également actionner une garantie de passif pour une insuffisance d'actifs ou pour des actifs qui s'avèrent en moins bon état ou d'une valeur moindre que jugée lors de la vente (parc immobilier mal évalué, stocks obsolètes...).*

*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.*

#### **IV.2 - Garanties accordées à des structures spécifiques**

*Il s'agit de garanties accordées à des structures dites « ENTITES 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.*

#### **IV.3 - Autres passifs**

*Ce sont des garanties particulières quant à leur objet ou leur bénéficiaire :*

- liquidation amiable de société : par exemple pour les sociétés de développement Centrest, Lordex ou Picardex ;
- opérations de recapitalisation : par exemple pour société Compagnie-BTP ;

### **V - LES ENGAGEMENTS FINANCIERS DE L'ETAT**

#### **V.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.*

#### **V.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 »).*

#### **V.3 – 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).*

#### 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°14**

## **METHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS**

## NORME N°14 – METHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS

### EXPOSE DES MOTIFS

La norme « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et 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.

En cas de modification des normes de l'État, et sous réserve de dispositions particulières qui pourraient être prises dans de nouvelles normes, il s'agit de déterminer les traitements à opérer et l'information à fournir relativement aux changements de méthodes comptables, d'estimations comptables et d'erreurs dans le cadre d'une norme générale.

La définition de la méthode comptable retenue dans la norme porte sur les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par l'État lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers. Un changement de méthode comptable provient essentiellement d'un changement de norme qui l'impose et les instructions d'application qui ne sont pas partie intégrante des normes ne présentent donc pas de dispositions normatives relatives aux états financiers.

La permanence des méthodes affirmée par tous les référentiels comptables n'exclut pas les changements de méthodes comptables si elles satisfont à des conditions précises ou répondent à des circonstances exceptionnelles (changement exceptionnel de situation de l'entité, changement de réglementation).

### POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

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 la cohérence avec les dispositifs normatifs existants. En l'occurrence, il s'agit, pour les normes internationales de la norme IAS 8<sup>23</sup> et de la norme IPSAS 3 ; quant à la normalisation nationale, le PCG traite de façon éparse ce sujet (articles 120-4, 130-5, 314-1 à 3).

En outre, pour exercer le jugement requis au § 2.2.2, en l'absence de norme, l'Etat peut également prendre en considération les positions officielles les plus récentes d'autres organismes de normalisation comptable qui utilisent un cadre conceptuel similaire pour développer leurs normes comptables, et les pratiques admises par d'autres États, dans la mesure où celles-ci ne sont pas contraires aux sources énumérées au § 2.2.3.

---

23 IAS 8 & IPSAS 3 : « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ;



## **NORME N°14 - METHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET ERREURS**

### **DISPOSITIONS NORMATIVES**

#### **1. CHAMP D'APPLICATION**

La présente norme doit être appliquée au choix et à l'application de méthodes comptables ainsi qu'au traitement comptable des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs d'une période antérieure.

#### **2. METHODES COMPTABLES**

##### **2.1 DEFINITION**

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par l'État lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.

##### **2.2 CHOIX ET APPLICATION DES METHODES COMPTABLES**

2.2.1. Le recueil des normes comptables de l'État énonce des méthodes comptables qui doivent aboutir à des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les opérations, les événements et les conditions auxquels elles s'appliquent. Ces méthodes n'ont pas à être appliquées de manière obligatoire lorsque l'effet de leur application n'est pas significatif.

2.2.2. En l'absence d'une norme spécifiquement applicable à une opération, un événement ou une condition, le producteur des états financiers devra faire usage de jugement, sous le contrôle du certificateur, pour développer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations:

(a) pertinentes pour les utilisateurs ayant des décisions économiques à prendre;

et

(b) fiables, en ce sens que les états financiers:

(i) présentent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière,

(ii) traduisent la réalité économique des opérations, des autres événements et des conditions et non pas simplement leur forme juridique;

(iii) sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris;

(iv) sont prudentes;

et

(v) sont complètes dans tous leurs aspects significatifs.

Cela suppose la mise au point de méthodes comptables qui garantissent que les états financiers fournissent une information qui satisfasse les caractéristiques qualitatives énoncées au § III du cadre conceptuel.

2.2.3. Pour exercer le jugement décrit ci-dessus, le producteur des états financiers doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et considérer leur possibilité d'application:

(a) les dispositions normatives, les exposés des motifs et les illustrations figurant dans les normes de l'État et traitant de questions similaires et liées;

et

(b) les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le Cadre conceptuel et les autres normes comptables de l'État et si nécessaire, des trois standards constituant la référence privilégiée du cadre conceptuel de l'Etat (Cf. I du cadre conceptuel).

### **2.3 COHERENCE DES METHODES COMPTABLES**

Dans le cas où une norme comptable permet spécifiquement de classer par catégorie des éléments auxquels l'application de méthodes comptables différentes peut être appropriée, le producteur des états financiers choisit la méthode comptable la plus pertinente et l'applique de manière cohérente et permanente à chaque catégorie.

### **2.4 CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES**

L'Etat ne doit changer de méthodes comptables que si le changement:

(a) est imposé par une norme;

ou

(b) a pour résultat que les états financiers fournissent des informations fiables et plus pertinentes sur les effets des opérations, autres événements ou conditions sur le patrimoine et la situation financière dans le cas prévu au § 2.3.

Les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de comparer les états financiers de l'État dans le temps afin d'identifier les tendances de sa situation financière. Par conséquent, les mêmes méthodes comptables sont appliquées au sein de chaque période et d'une période à l'autre, à moins qu'un changement de méthodes comptables ne réponde à l'un des critères énoncés ci-dessus.

Ne constituent pas des changements de méthode comptable:

(a) l'application d'une méthode comptable à des opérations, autres événements ou conditions différant en substance de ceux survenus précédemment;

et

(b) l'application d'une nouvelle méthode comptable à des opérations, autres événements ou conditions qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

### 2.4.1 Application des changements de méthodes comptables

Sous réserve du paragraphe relatif aux limites de l'application rétrospective :

(a) L'État doit comptabiliser un changement de méthodes comptables résultant de la première application d'une norme conformément aux dispositions transitoires spécifiques formulées le cas échéant dans cette norme;

et

(b) lorsque l'État change de méthodes comptables lors de la première application d'une norme qui ne prévoit pas de dispositions transitoires spécifiques applicables à ce changement, ou dans les limites permises par le § 2.3, il doit appliquer ce changement de manière rétrospective.

### 2.4.2 Application rétrospective

Sous réserve du paragraphe suivant, lorsqu'un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective conformément au paragraphe 2 4 1 (a) ou (b), l'État doit ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté de la situation nette pour la première période antérieure présentée, ainsi que les autres montants comparatifs fournis pour chaque période antérieure présentée comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

### 2.4.3 Limites à l'application rétrospective

Lorsque le paragraphe 2 4 1 (a) ou (b) impose une application rétrospective, un changement de méthode comptable doit être appliqué de manière rétrospective sauf s'il est impraticable de déterminer les effets du changement spécifiquement liés à la période ou de manière cumulée.

Lorsqu'il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à la période du changement d'une méthode comptable sur l'information comparative relative à une ou plusieurs périodes antérieures présentées, l'État doit appliquer la nouvelle méthode comptable aux valeurs comptables des actifs et passifs au début de la première période pour laquelle l'application rétrospective est praticable, qui peut être la période en cours ; il doit également effectuer un ajustement correspondant du solde d'ouverture de chaque composante affectée des situations nettes pour cette période.

Lorsqu'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, de l'application d'une nouvelle méthode comptable à toutes les périodes antérieures, l'État doit ajuster l'information comparative de manière à appliquer la nouvelle méthode comptable de manière prospective à partir de la première date praticable.

Lorsque l'État applique une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, il l'applique à l'information comparative pour les périodes antérieures en remontant aussi loin que possible. L'application rétrospective à une période antérieure est impraticable s'il n'est pas possible d'en déterminer l'effet cumulé sur les montants des bilans d'ouverture et de clôture de ladite période. Le montant de l'ajustement en résultant, afférent aux périodes antérieures à celles qui sont présentées dans les états financiers, est inclus dans le solde d'ouverture de chaque composante affectée de la situation nette

de la première période présentée. L'ajustement en résultant est comptabilisé dans le poste de la situation nette (écart d'équivalence, report à nouveau, etc.) correspondant à sa nature.

Lorsque l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable est impraticable, parce que l'effet cumulé de l'application de la méthode à toutes les périodes antérieures ne peut pas être déterminé, l'État, conformément au 3ème paragraphe de cette section, applique la nouvelle méthode de manière prospective à partir du début de la période la plus ancienne praticable. Elle ne tient donc pas compte de la quote-part de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations antérieures à cette date. Un changement de méthodes comptables est autorisé même s'il est impraticable d'appliquer la méthode de manière prospective à toute période antérieure présentée. Le paragraphe 5 fournit des commentaires pour les cas où il est impraticable d'appliquer une nouvelle méthode comptable à une ou plusieurs périodes antérieures.

#### 2.4.4 Informations à fournir

Lorsque la **première application** d'une norme a une incidence sur la période en cours ou sur toute période antérieure ou devrait avoir une telle incidence sauf s'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement ou encore pourrait avoir une incidence sur des périodes futures, l'État doit fournir les informations suivantes:

- (a) le nom de la norme
  - (b) le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à ses dispositions transitoires;
  - (c) la nature du changement de méthode comptable;
  - (d) le cas échéant, une description des dispositions transitoires;
  - (e) le cas échéant, les dispositions transitoires susceptibles d'avoir une incidence sur des périodes ultérieures;
  - (f) pour la période en cours et pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers;
  - (g) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible;
- et
- (h) si l'application rétrospective imposée par le paragraphe 2.4.1(a) ou (b) est impraticable pour une période antérieure spécifique ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations.

Lorsqu'un **changement volontaire** de méthode comptable, autorisé dans le cadre fixé au paragraphe 2.3, a une incidence sur la période en cours ou sur une période antérieure, ou devrait avoir une incidence sur

cette période sauf s'il est impraticable de déterminer le montant de l'ajustement, ou encore pourrait avoir une incidence sur des périodes ultérieures, l'État doit fournir les informations suivantes:

- (a) la nature du changement de méthodes comptables;
  - (b) les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations fiables et plus pertinentes;
  - (c) pour la période en cours et chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers;
  - (d) le montant de l'ajustement relatif aux périodes antérieures aux périodes présentées, dans la mesure du possible;
- et
- (e) si l'application rétrospective est impraticable pour une période antérieure spécifique, ou pour des périodes antérieures aux périodes présentées, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de comment et depuis quand le changement de méthodes comptables a été appliqué.

**Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations.**

### **3. CHANGEMENTS D'ESTIMATION COMPTABLE**

#### **3.1 DEFINITION**

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'estimation comptable résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

#### **3.2. COMPTABILISATION**

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 ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. Une estimation implique des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles. Par exemple, des estimations des éléments suivants peuvent être requises pour établir:

- (a) la valeur de certaines créances fiscales ;
- (b) l'obsolescence du stock;
- (c) la juste valeur d'actifs ou de passifs financiers;
- (d) les durées d'utilité ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par un actif amortissable;

Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité.

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements dans les circonstances sur lesquelles elle était fondée ou par suite de nouvelles informations ou d'un surcroît d'expérience. Par définition, la révision d'une estimation ne concerne pas les périodes antérieures et ne constitue pas une correction d'erreur.

Un changement de la base d'évaluation appliquée (valeur de marché, coût de remplacement déprécié ou coût historique) est un changement de méthode comptable et non un changement d'estimation comptable. Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

L'effet d'un changement d'estimation comptable doit être comptabilisé de manière prospective et, selon le traitement comptable de l'élément considéré :

- soit dans la détermination du résultat (a) de la période du changement, si le changement n'affecte que cette période ou (b) de la période du changement et des périodes ultérieures, si celles-ci sont également concernées par ce changement.

- soit par ajustement de la valeur, dans la mesure où un changement d'estimation comptable donne lieu à des variations d'actifs et de passifs ou porte sur un élément de la situation nette, il doit être comptabilisé par ajustement de la valeur comptable de l'élément d'actif, de passif ou de la situation nette correspondant dans la période du changement.

La comptabilisation prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que le changement est appliqué aux opérations, aux autres événements et conditions à compter de la date du changement d'estimation. Un changement d'estimation comptable peut affecter soit le résultat de la période en cours seulement, soit le résultat de la période en cours et de périodes ultérieures. A titre d'exemple, un changement dans l'évaluation du montant des créances douteuses n'affecte que le résultat de la période et, en conséquence, est comptabilisé au cours de la période en cours. Toutefois, un changement dans la durée d'utilité estimée ou dans le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par les actifs amortissables affecte la charge d'amortissement de la période en cours et de chaque période ultérieure pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif. Dans les deux cas, l'effet du changement correspondant à la période en cours est comptabilisé en produit ou en charge de la période en cours. L'éventuel effet sur les périodes ultérieures est comptabilisé en produit ou en charge au cours de ces périodes ultérieures.

### **3.3 INFORMATIONS A FOURNIR**

L'État doit fournir des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur la période en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des périodes ultérieures, à l'exception de l'incidence sur des périodes futures lorsqu'il est impraticable d'estimer cette incidence.

Si le montant de l'incidence sur les périodes ultérieures n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, cette situation doit être mentionnée.

## **4. ERREURS**

#### 4.1 DEFINITION

Une erreur d'une période antérieure est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'entité portant sur une ou plusieurs périodes antérieures et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables :

- (a) qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces périodes a été effectuée; et
- (b) 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.

Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations des faits, et des fraudes.

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. Les états financiers ne sont pas conformes aux normes comptables de l'État s'ils contiennent soit des erreurs significatives soit des erreurs non significatives commises intentionnellement pour parvenir à une présentation particulière de du patrimoine et de la situation financière de l'État. Les erreurs potentielles de la période en cours découvertes pendant la période sont corrigées avant la publication des états financiers. Cependant, des erreurs significatives peuvent ne pas être découvertes avant une période ultérieure. Ces erreurs d'une période antérieure sont corrigées dans l'information comparative présentée dans les états financiers de cette période ultérieure (voir les § 4.2 et 4.3).

#### 4.2. COMPTABILISATION

Sous réserve du 1<sup>er</sup> paragraphe du 4.3, l'Etat doit corriger de manière rétrospective les erreurs significatives d'une période antérieure dans le premier jeu d'états financiers publiés après leur découverte comme suit :

- (a) par retraitement des montants comparatifs de la ou des périodes antérieures présentées au cours desquelles l'erreur est intervenue;

ou

- (b) si l'erreur est intervenue avant la première période antérieure présentée, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et autres éléments de la situation nette de la première période antérieure présentée.

#### 4.3 LIMITES AU RETRAITEMENT RETROSPECTIF

Une erreur d'une période antérieure doit être corrigée par retraitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer soit les effets spécifiquement liés à la période soit l'effet cumulé de l'erreur.

Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer les effets d'une erreur sur une période spécifique pour l'information comparative présentée au titre des périodes antérieures, l'entité doit retraiter les soldes d'ouverture des actifs, passifs et autres éléments de la situation nette de la première période présentée pour laquelle un retraitement rétrospectif est praticable.

Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer l'effet cumulé, au début de la période en cours, d'une erreur sur toutes les périodes antérieures, l'entité doit retraiter l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à partir de la première date praticable.

La correction d'une erreur d'une période antérieure est exclue du résultat de la période au cours de laquelle l'erreur a été découverte. Toute information présentée au titre de périodes antérieures, y compris toute synthèse historique de données financières, est retraitée en remontant aussi loin que possible.

Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer le montant d'une erreur (par exemple une erreur dans l'application d'une méthode comptable) pour toutes les périodes antérieures, l'entité, conformément au 3<sup>ème</sup> § de cette section, retraite l'information comparative de manière prospective à partir de la première date praticable. Elle ne tient donc pas compte de la fraction de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et autres éléments de la situation nette découlant d'opérations antérieures à cette date. Le paragraphe 5 fournit des commentaires pour les cas où il est impraticable de corriger une erreur pour une ou plusieurs périodes antérieures.

Les corrections d'erreurs se différencient des changements d'estimation comptable. De par leur nature, les estimations comptables sont des approximations qui doivent pouvoir être révisées à mesure qu'apparaissent des informations complémentaires. Par exemple, le profit ou la perte comptabilisé(e) lors de la survenance d'une éventualité ne constitue pas la correction d'une erreur.

#### **4.4 INFORMATIONS A FOURNIR SUR LES ERREURS D'UNE PERIODE ANTERIEURE**

En appliquant le § 4.2, l'État doit fournir les informations suivantes :

- (a) la nature de l'erreur d'une période antérieure;
  - (b) pour chaque période antérieure présentée, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste affecté des états financiers;
  - (c) le montant de la correction au début de la première période présentée;
- et
- (d) si le retraitement rétrospectif est impraticable pour une période antérieure 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.

Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas reproduire ces informations.

## **5. IMPRATICABILITÉ DE L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE ET DU**

### **RETRAITEMENT RÉTROSPECTIF**

#### **5.1 CONDITIONS DE L'IMPRATICABILITE**

Dans certaines circonstances, il est impraticable d'ajuster des informations comparatives relatives à une ou plusieurs périodes antérieures afin de les rendre comparables à celles de la période en cours. Par exemple, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de la ou des périodes antérieures 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.

Il est souvent nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers comptabilisés ou pour lesquels une information est fournie dans le cadre d'opérations, d'autres événements ou conditions. Les estimations sont subjectives par nature, et certaines estimations peuvent être développées après la date de clôture. 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'une période antérieure, en raison du délai plus long qui peut s'être écoulé depuis l'opération, l'autre événement ou la condition en question. Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant la période en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsque est intervenu(e) l'opération, l'autre événement ou la condition.

Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'une période antérieure implique de distinguer des autres informations celles qui :

(a) révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'opération, de l'autre événement ou de la condition; et (b) auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cette période antérieure.

Pour certains types d'estimations (par exemple une estimation de la juste valeur ne reposant pas sur un prix observable ou sur des données observables), il est impraticable de distinguer ces types d'information. 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'une période antérieure de manière rétrospective.

Les connaissances *a posteriori* ne doivent pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à une période antérieure, soit en posant des hypothèses sur ce qu'auraient été les intentions de l'Etat au cours d'une période antérieure, soit en estimant les montants comptabilisés, évalués ou pour lesquels une information est fournie au cours d'une période antérieure.

Par exemple, lorsque l'Etat corrige une erreur d'une période antérieure commise en classant un immeuble abritant un ministère comme un immeuble spécifique, elle ne modifie pas sa catégorie pour cette période si la direction a décidé ultérieurement d'utiliser cet immeuble spécifique pour accueillir les services d'un ministère.

Autre exemple, lorsque l'Etat corrige une erreur relative à une période antérieure portant sur le calcul de la provision pour coût des frais de remise en état en cas de pollution accidentelle (cf. § 2 1 1 4 de la norme 6), elle ne tient pas compte des informations relatives à une importante et exceptionnelle fuite de pétrole s'écoulant du navire au cours de la période suivante, qui sont devenues disponibles après l'autorisation de publication des états financiers de la période antérieure.

## **5.2 DISPOSITION TRANSITOIRE MISE EN ŒUVRE QUANT A L'IMPRATICABILITE DE L'APPLICATION RETROSPECTIVE ET DU RETRAITEMENT RETROSPECTIF**

Jusqu'à la clôture de l'exercice 2008, il pourrait être dérogé au principe d'application rétrospective et du retraitement rétrospectif en raison d'un coût d'obtention de ces données retraitées trop important par rapport à l'utilité retirée de leur obtention et de difficultés techniques parfois liées à l'absence de systèmes d'information financière appropriés.

S'agissant des comptes arrêtés au 31 décembre 2009, la dérogation sur les retraitements rétrospectifs ne viserait que les comptes arrêtés au 31 décembre 2007. A compter de l'exercice 2010, la présente disposition transitoire relative à l'impraticabilité de l'application rétrospective et du retraitement rétrospectif est caduque.

Toutefois, lorsque ces données relatives aux exercices antérieurs ne peuvent être présentées, les deux cas de figure où la norme le prévoit (changements de méthode et corrections d'erreurs) sont précisés dans l'annexe.

## NORME N°14 - METHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES, ERREURS

### ILLUSTRATIONS

#### 1. *Changement de méthodes comptables*

##### *Définition :*

*Actuellement les normes de l'État n° 5 « Les immobilisations incorporelles » et n°6 « les immobilisations corporelles » n'admettent pas l'inclusion des frais financiers supportés durant la période de production de ces immobilisations ; si ces normes venaient à être modifiées afin de les inclure obligatoirement comme le prescrit l'IAS 23 « Coûts d'emprunt » révisée en mars 2007, ce changement s'analyserait comme un « changement de méthode ».*

##### *Application rétrospective :*

*En cas de changement de méthode comptable au cours de l'exercice N, le changement doit être appliqué de manière rétrospective, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été utilisée. Le producteur des comptes de l'Etat devant présenter 3 exercices (exercices N-2, N-1 et N) dans le bilan, le compte de résultat et le tableau des flux de trésorerie, les exercices N-2 et N-1 devront être retraités au titre de la nouvelle méthode comptable retenue pour les comptes de l'exercice N afin de rétablir la comparabilité pour tous les exercices présentés. Cette présentation est également obligatoire pour les tableaux renseignés dans l'annexe financière des comptes de l'exercice N.*

##### *Traitement comptable :*

*Par exemple : en N - 1, la norme n°13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » est modifiée et la norme révisée impose la comptabilisation des engagements de retraite en provisions à compter du 1er janvier N.*

- *le montant des engagements de retraite à l'ouverture de N-2 sera comptabilisé en « report à nouveau » et les flux de l'exercice, en « résultat » ; le bilan, le compte de résultat, le tableau de flux de trésorerie et l'annexe de l'exercice N-2 seront modifiés en conséquence ;*
- *pour l'exercice N-1, le bilan de clôture retraité de N-2 constituera le bilan d'ouverture de N-1, une nouvelle affectation du résultat sera opérée et les flux de l'exercice comptabilisés ; les états financiers de N-1 seront donc retraités ;*
- *le bilan de clôture de N-1 sera le bilan d'ouverture de N.*

*Les états financiers des périodes ultérieures ne doivent pas donner les informations requises la première fois : ces informations ne doivent être produites que dans les états financiers de la période en cours.*

*Si le changement de méthode intervient en N, les informations relatives aux conditions du changement de méthode et de son impact ne figureront que dans l'annexe de l'exercice N. Lors de la publication des états financiers N+1 et N+2, il ne sera fait aucune mention du changement de méthode opéré en N puisque les états financiers antérieurs présentés (N-1 et N) exploités auront été établis sur la base de la même méthode, les comptes N+1 ayant été retraités.*

## 2. Changements d'estimation :

*En ce qui concerne les participations financières, constituent des changements d'estimations au motif qu'à la date d'établissement des comptes antérieurs, l'État a retenu la valeur fondée sur les dernières informations fiables disponibles :*

- *l'exploitation des comptes des participations contrôlées du même millésime que l'exercice clos au lieu du millésime précédent ;*
- *les ajustements apportés aux comptes des participations contrôlées du fait de changement de méthode ;*
- *les ajustements apportés aux comptes des participations contrôlées à la suite de leur fiabilisation.*

*Suite à une étude plus approfondie du dossier d'un opérateur dont l'État a garanti un emprunt auprès du prêteur, le montant de la provision pour risques figurant au bilan doit être revu soit à la baisse, soit à la hausse.*

*Il ne s'agit pas d'un changement de méthode puisqu'en application de la norme n°12 « Les provisions pour risques et charges, dettes non financières et autres passifs », l'État devait constater cette provision ; il l'a fait sur la base des informations qui étaient en sa possession à la date d'arrêt des comptes de l'exercice N-1. Il n'a donc pas commis d'erreur. Il va donc exploiter les nouvelles informations en sa possession pour déterminer le montant de la provision devant figurer au bilan de clôture de l'exercice N. Cet ajustement aura un impact sur le résultat de l'exercice N. Cette nouvelle estimation aura un impact sur les exercices suivants du fait de la prise en considération de la provision constatée.*

## 3. Corrections d'erreurs :

*Les exemples illustrant les corrections d'erreurs de manière rétrospective se déclinent comme suit :*

- *si l'erreur a été commise au cours d'un exercice présenté (N-1 ou N-2 pour l'État), il convient de retraiter les comptes dudit exercice comme si l'erreur ne s'était jamais produite :*
  - *si l'erreur a un impact sur le résultat (charge ou produit non comptabilisé, montant erroné d'une charge ou d'un produit), le résultat de l'exercice concernée et le bilan (actif ou passif selon le cas) seront retraités ;*  
*Exemple : en N, il est relevé qu'une immobilisation amortissable a été acquise en N-2 et qu'elle n'a été amortie ni en N-2 ni en N-1 ; il convient de calculer les amortissements qui auraient dû être constatés en N-2 et en N-1 et de retraiter les comptes de N-2 et de N-1 pour les comptabiliser ;*
  - *si l'erreur a un impact sur la situation nette de l'État (actif ou passif non comptabilisé au premier exercice présenté), la situation nette de l'État du premier exercice présenté sera retraitée ainsi que la contrepartie d'actif ou de passif concernée ; il convient, en outre, de retraiter les éventuelles conséquences de l'erreur sur les exercices ultérieurs présentés ;*  
*Exemple : en N, il est relevé qu'une immobilisation amortissable qui aurait dû être constatée au cours de l'exercice N-4 ne l'a pas été ; il convient de retraiter le bilan d'ouverture N-2 pour intégrer cette immobilisation et les amortissements qui auraient dû être comptabilisés, puis calculer les amortissements qui auraient dû être*

*comptabilisés, en N-2 et en N-1, en résultat et retraiter en conséquence les comptes N-2 et N-1.*

- *si l'erreur a été commise au cours d'un exercice antérieur au premier exercice présenté (N-3, N-4, N- ...), il convient de retraiter la situation nette d'ouverture du premier exercice présenté (N-2 pour l'État) ainsi que le solde d'ouverture de l'actif ou du passif concerné ;*  
*Exemple : en N, il est relevé qu'une immobilisation amortissable a été acquise en N-4 et qu'elle n'a pas été amortie en N-4, N-3, N-2 et N-1 ; il convient de*
  - ◆ *calculer les amortissements qui auraient dû être constatés en N-4, N-3, N-2 et N-1 ;*
  - ◆ *retraiter la situation nette et les amortissements du bilan d'ouverture N-2 ;*
  - ◆ *retraiter les comptes N-2 et de N-1 pour comptabiliser les amortissements omis (impact sur le résultat et impact au bilan).*

*Pour les erreurs commises sur une période antérieure, les exemples explicitant les situations où il est **impraticable** de déterminer soit l'impact sur la période concerné, soit l'effet cumulé de l'erreur sont les suivants :*

- *s'il n'est pas possible de déterminer les effets de l'erreur sur un exercice présenté au cours duquel l'erreur a été commise, il convient de retraiter les soldes d'ouverture de la situation nette, de l'actif ou du passif concerné du premier exercice présenté pour lequel un traitement rétrospectif est praticable, l'exercice présenté pouvant être l'exercice en cours ;*  
*Exemple : au cours de l'exercice N, il est relevé que lors des travaux d'inventaire de clôture de N-2 et de N-1, un litige devant un tribunal administratif n'a pas été recensé et compte tenu de la nature du litige, il est certain que dès sa survenance, il aurait dû être provisionné ; de plus, il est d'un montant significatif ; en l'absence de collecte d'informations à la clôture N-2, il est impossible de les reconstituer ; sur la base des travaux effectués en N, le montant du risque apprécié au 31 décembre N-1 qui peut être évalué mais postérieurement à l'arrêté des comptes sera comptabilisé en affectant directement la situation nette d'ouverture de l'exercice N ;*
- *s'il n'est pas possible de déterminer l'effet cumulé de l'erreur, au début de l'exercice, d'une erreur commise au cours d'un exercice antérieur, il convient de retraiter les comptes présentés de manière prospective à partir de la première date praticable ;*  
*Exemple : au cours de l'exercice N, il est relevé qu'un test de dépréciation d'un actif n'a pas été réalisé à la clôture des exercices N-1 et N-2 alors qu'un indice extérieur de perte de valeur aurait dû conduire à effectuer un tel test ; le service concerné n'est pas en mesure de réaliser postérieurement ce test ; à la clôture de l'exercice N ; la situation est examinée et il se révèle que l'indice de perte de valeur n'existe plus ; aucune dépréciation n'est alors constatée.*

Dans ces hypothèses, mention doit en être faite dans l'annexe, conformément aux dispositions du § 2.4.4.

## **NORME N°15**

# **EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE DES COMPTES**

**NORME N°15 –EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE DES COMPTES****EXPOSE 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'Etat, 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 REFERENTIELS**

*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'Etat 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'Etat en s'assurant de sa cohérence avec les dispositifs normatifs existants. En l'occurrence, il s'agit de la norme IAS 10<sup>24</sup> 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 (Etat des provisions) du Plan comptable général.*

---

*24 IAS 10 & IPSAS 14 : « Événements postérieurs à la date de clôture*



## **NORME N°15 - EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE 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. EVENEMENTS POSTERIEURS A LA DATE DE CLOTURE**

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 ARRETE DEFINITIF DES ETATS 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 EVALUATION

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'Etat 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'Etat 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'Etat. 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'Etat 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. A 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'Etat 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'Etat 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'Etat ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers au titre des immeubles. De même, l'Etat 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 A 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'Etat 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 - EVENEMENTS POSTERIEURS A LA CLOTURE DES COMPTES****ILLUSTRATIONS*****I – Autres exemples d'événements 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'événements 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.

# **GLOSSAIRE**

## GLOSSAIRE

### ***Actif***

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

Dans les comptes individuels de l'Etat, 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'Etat. Les actifs contrôlés par les entités dotées de personnalité juridique et elles-mêmes contrôlées par l'Etat ne sont donc pas retracés sous cette forme dans les comptes individuels de l'Etat.

### ***Actif amortissable***

Actif dont l'utilisation par l'entité est déterminable, c'est-à-dire limitée dans le temps et mesurable.

### ***Actif circulant***

Eléments 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)***

Eléments 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 dont l'échéance n'est pas fixée de façon précise et le montant est fixé de façon 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.

### ***Charge***

Diminution d'actif ou 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. Elle 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, définitive et sans contrepartie directe dans les comptes.

### ***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 (subventions pour charges de service public).

### ***Charges de personnel de l'Etat***

Ensemble des rémunérations en monnaie et parfois en nature, en contrepartie du travail fourni, ainsi que des charges liées à ces rémunérations.

### ***Charges d'intervention de l'Etat***

Versements motivés par la mission de régulateur économique et social de l'Etat. Elles correspondent aux transferts et aux charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'Etat.

### ***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.

### ***Charge d'utilisation du parc immobilier non spécifique***

Mesure annuelle de l'utilisation du potentiel de service, calculée sur la base de la valeur de marché, pour les biens ayant une durée d'utilisation très longue et non déterminable de manière prévisionnelle.

### ***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.

***Dette***

Passif certain dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise (PCG, art.212-2).

***Dette financière***

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.

***Opérateurs des politiques de l'Etat***

Entités, contrôlées par l'Etat, qui réalisent des missions de service public dans des conditions étroitement définies par l'Etat.

Les opérateurs des politiques de l'Etat agissent dans la sphère non-marchande ; certains gèrent des programmes d'intervention.

Les critères permettant de classer une entité contrôlée dans la catégorie des opérateurs des politiques de l'Etat sont les suivants :

- activité non-marchande, financée majoritairement par l'Etat ;
- mission et objectifs définis par l'Etat,
- activité étroitement encadrée par l'Etat.

Le statut juridique des opérateurs des politiques de l'Etat est varié : il peut s'agir d'établissements publics, d'associations, de groupements d'intérêt public ou de toute autre forme d'entité.

Les opérateurs des politiques de l'Etat n'ont pas le choix des orientations de leurs actions, rarement celui des objectifs ou des modes d'intervention (souvent réglementés). Leur autonomie se limite souvent à la mise en œuvre des moyens alloués.

***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***

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 au bénéfice de ce tiers sans contrepartie attendue de celui-ci après la date de clôture des comptes.

***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 sans contrepartie au moins équivalente attendue de celui-ci.

***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 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.

***Subventions pour charges de service public***

Catégorie prévue par l'article 5 de la Loi Organique.

Versements effectués aux opérateurs des politiques de l'Etat afin de couvrir leurs charges de fonctionnement engendrées par l'exécution de politiques publiques relevant de la compétence directe de l'Etat mais que ce dernier leur a confiées, et dont il conserve le contrôle. Ces versements ont pour contrepartie la réalisation des missions confiées par l'Etat.

### ***Transferts***

Catégories prévues par l'article 5 de la Loi Organique.

Versements sans contrepartie équivalente comptabilisable et significative d'échange, effectués soit directement par les services de l'Etat, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers, relevant le plus souvent au périmètre des opérateurs des politiques de l'Etat dans leur rôle de redistributeur, au profit d'un ou plusieurs bénéficiaire(s), appartenant à des périmètres strictement identifiés (ménages, entreprises, collectivités territoriales et autres collectivités).

### ***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 actuelle<sup>20</sup>; 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).

---

<sup>20</sup> 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.

***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.