



**MINISTÈRE
DE L'ÉCONOMIE,
DES FINANCES
ET DE LA SOUVERAINETÉ
INDUSTRIELLE ET NUMÉRIQUE**

*Liberté
Égalité
Fraternité*

RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT

JUILLET 2023



SOMMAIRE

Mises à jour		2
Introduction		7
Norme n° 1	Les états financiers	13
Norme n° 2	Les charges	27
Norme n° 3	Les produits régaliens	38
Norme n° 4	Les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers	53
Norme n° 5	Les immobilisations incorporelles	61
Norme n° 6	Les immobilisations corporelles	73
Norme n° 7	Les immobilisations financières	107
Norme n° 8	Les stocks	120
Norme n° 9	Les créances de l'actif circulant	131
Norme n° 10	Les composantes de la trésorerie	139
Norme n° 11	Les dettes financières et les instruments financiers à terme	149
Norme n° 12	Les passifs non financiers	167
Norme n° 13	Les engagements à mentionner dans l'annexe	175
Norme n° 14	Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs	187
Norme n° 15	Les évènements postérieurs à la clôture	198
Norme n° 16	Information sectorielle	206
Norme n° 17	Les biens historiques et culturels	214
Norme n° 18	Les contrats concourant à la réalisation d'un service public	226
Norme n° 21	Les quotas d'émission de gaz à effet de serre	245
Glossaire		265

Une correspondance existe entre la numérotation des normes du présent recueil et le recueil des normes comptables pour les établissements publics. Les normes 19 et 20 correspondent à des normes pour les établissements publics dont les dispositions sont sans équivalence pour l'État.



MISES A JOUR

- **Conseil de normalisation des comptes publics**

Avis du Conseil de normalisation des comptes publics	Date d'application de l'avis	Date de l'arrêté portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'État
Avis n° 2023-02 du 29 juin 2023 relatif aux opérations de location-financement des établissements publics nationaux.	Les dispositions sont d'application immédiate.	19 juillet 2023
Avis n° 2021-04 du 14 octobre 2021 relatif à la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables de l'État.	Les dispositions sont applicables à compter du 1 ^{er} janvier 2024 (exercice clos le 31 décembre 2024) et au plus tard le 1 ^{er} janvier 2025 (exercice clos le 31 décembre 2025) pour les actifs immobiliers à l'étranger.	8 décembre 2021
Avis n° 2021-02 du 6 juillet 2021 relatif à la présentation des ressources de l'Union européenne dans les états financiers de l'État.	Les dispositions sont d'application immédiate.	28 juillet 2021
Avis n° 2018-07 du 3 juillet 2018 relatif à la suppression du tableau des flux de trésorerie de l'État.	Les dispositions sont applicables à compter du 1 ^{er} janvier 2018 (exercice clos le 31 décembre 2018).	24 juillet 2018
Avis n° 2018-06 du 3 juillet 2018 relatif à l'introduction du Recueil des normes comptables de l'État.	Les dispositions sont d'application immédiate.	24 juillet 2018
Avis n° 2018-03 du 19 janvier 2018 sur le traitement comptable du prélèvement à la source de l'impôt sur le revenu et des prélèvements sociaux sur les revenus du patrimoine.	Les dispositions sont applicables à compter du 1 ^{er} janvier 2019 (exercice clos le 31 décembre 2019).	25 avril 2018
Avis n° 2016-03 du 17 octobre 2016 relatif aux données comparatives de l'État.	Les dispositions sont applicables à compter du 1 ^{er} janvier 2016 (comptes clos le 31 décembre 2016).	28 novembre 2016
Avis n° 2015-08 du 10 décembre 2015 relatif aux restrictions ou exclusions du contrôle des participations de l'État.	Les dispositions sont d'application immédiate.	18 janvier 2016
Avis n° 2015-07 du 3 juillet 2015 relatif à la norme 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme » du Recueil des normes comptables de l'État.	Les dispositions sont d'application immédiate.	23 septembre 2015
Avis n° 2015-06 du 3 juillet 2015 relatif à la norme 10 « Les composantes de la trésorerie » du Recueil des normes comptables de l'État.	Les dispositions sont d'application immédiate.	23 septembre 2015

Avis du Conseil de normalisation des comptes publics	Date d'application de l'avis	Date de l'arrêté portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'État
Avis n° 2015-04 du 15 janvier 2015 relatif à la norme 8 « Les stocks » du Recueil des normes comptables de l'État.	Les dispositions sont d'application immédiate.	19 mars 2015
Avis n° 2015-01 du 15 janvier 2015 relatif à la nouvelle norme 21 sur les quotas d'émission de gaz à effet de serre du Recueil des normes comptables de l'État.	Les dispositions sont applicables à compter du 1 ^{er} janvier 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014).	19 mars 2015
Avis n° 2014-02 du 17 octobre 2014 relatif à la norme 18 sur les contrats concourant à la réalisation d'un service public du Recueil des normes comptables de l'État.	Les dispositions sont d'application immédiate.	28 janvier 2015
Avis n° 2014-01 du 17 octobre 2014 relatif à la définition des catégories et à l'évaluation à la date de clôture des immobilisations corporelles de l'État.	Les changements de méthodes comptables proposés par cet avis sont applicables de façon prospective au plus tard à la fin de l'exercice 2018, c'est-à-dire aux états financiers de l'État clos le 31 décembre 2018, avec possibilité d'application anticipée. Les autres modifications apportées à la norme 6 « Les immobilisations corporelles » et les changements de définition apportés au glossaire sont d'application immédiate.	28 janvier 2015
Réponse du 17 octobre 2014 à la saisine de la Direction générale des finances publiques sur une modification de l'exposé des motifs de la norme 11 « les dettes financières et les instruments financiers à terme » du Recueil des normes comptables de l'État.	Les dispositions sont d'application immédiate.	28 janvier 2015
Avis n° 2013-03 du 14 janvier 2013 relatif à l'intégration des dispositions de l'avis n° 2012-07 du 18 octobre 2012 dans le Recueil des normes comptables de l'État (nouvelle norme 17 sur les biens historiques et culturels).	Les dispositions sont applicables aux états financiers de l'État à compter du 1 ^{er} janvier 2013 (comptes clos le 31 décembre 2013), avec possibilité d'application anticipée.	18 février 2013
Avis n° 2012-06 du 18 octobre 2012 relatif à la norme 14 nouvellement nommée « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » de ce Recueil.	Les dispositions sont d'application immédiate.	24 décembre 2012
Avis n° 2012-03 du 3 juillet 2012 relatif à l'intégration des dispositions de l'avis n° 2011-11 du 8 décembre 2011 dans le Recueil des normes comptables de l'État et à des modifications mineures de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » et de la norme 5 « Les immobilisations incorporelles » de ce Recueil.	Les dispositions relatives aux contrats concourant à la réalisation d'un service public sont applicables aux états financiers de l'État à compter de l'exercice 2013 (comptes clos le 31 décembre 2013). Les modifications mineures sont d'application immédiate.	21 août 2012

Avis du Conseil de normalisation des comptes publics	Date d'application de l'avis	Date de l'arrêté portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'État
Avis n° 2011-09 du 17 octobre 2011 relatif à la définition et à la comptabilisation des charges et à des modifications mineures de la norme 2 « Les charges », la norme 12 renommée « Les passifs non financiers » et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » du Recueil des normes comptables de l'État.	Les dispositions relatives à la définition et à la comptabilisation des charges d'intervention sont applicables aux états financiers de l'État à compter de l'exercice 2012. Elles concernent l'ensemble de la norme 2 « Les charges », la norme 12 renommée « Les passifs non financiers », la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe », le cadre conceptuel, le glossaire et la norme n° 1 « Les états financiers » du Recueil des normes comptables de l'État, à l'exception des modifications mineures. Les modifications mineures sont d'application immédiate.	12 mars 2012
Avis n° 2011-07 du 8 juillet 2011 relatif à la définition des comptes de régularisation dans le Recueil des normes comptables de l'État.	Les dispositions sont d'application immédiate.	16 décembre 2011
Avis n° 2011-06 du 8 juillet 2011 relatif à l'information sectorielle de l'État.	Les dispositions relatives à l'information sectorielle sont applicables aux états financiers de l'État pour l'exercice clos le 31 décembre 2013. Pour l'exercice clos le 31 décembre 2013, l'information comparative est présentée sur deux exercices (et non trois exercices), c'est-à-dire pour les exercices clos le 31 décembre 2012 et le 31 décembre 2013.	16 décembre 2011
Avis n° 2011-03 du 15 mars 2011 relatif au traitement comptable des biens immobiliers à durée de vie non déterminable (parc immobilier non spécifique) et à des modifications mineures de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables de l'État.	Les modifications mineures apportées à la norme 6 « Les immobilisations corporelles », au cadre conceptuel et au glossaire sont d'application immédiate. Les dispositions relatives au traitement comptable du parc immobilier non spécifique sont applicables aux états financiers de l'État à compter de l'exercice 2013.	16 décembre 2011
Avis n° 2011-02 du 15 mars 2011 relatif à la suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'État et à des modifications mineures de la norme 7 « Les immobilisations financières » du Recueil des normes comptables de l'État.	Les modifications mineures apportées à la norme 7 « Les immobilisations financières » et au cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'État sont d'application immédiate. Les dispositions relatives à la suppression de la notion d'opérateur des politiques de l'État sont applicables aux états financiers de l'État clos le 31 décembre 2012.	16 décembre 2011

<p style="text-align: center;">Avis du Conseil de normalisation des comptes publics</p>	<p style="text-align: center;">Date d'application de l'avis</p>	<p style="text-align: center;">Date de l'arrêté portant modification des règles relatives à la comptabilité générale de l'État</p>
<p>Avis n° 2010-04 du 17 novembre 2010 relatif à la suppression de la charge d'utilisation dans la norme 6 sur les immobilisations corporelles du Recueil des normes comptables de l'État.</p>	<p>Les dispositions de cet avis sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2010.</p>	<p style="text-align: center;">8 février 2011</p>
<p>Avis n° 2010-05 du 17 novembre 2010 relatif à des modifications mineures des normes 1 « Les états financiers », 5 « Les immobilisations incorporelles », 7 « Les immobilisations financières » et 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme » du Recueil des normes comptables de l'État.</p>	<p>Les dispositions de l'avis relatives à la modification de la norme 1 « Les états financiers » du Recueil des normes comptables de l'État sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2010.</p> <p>Les dispositions de l'avis relatives à la modification de la norme 5 « Les immobilisations incorporelles » du Recueil des normes comptables de l'État sont d'application immédiate.</p> <p>Les dispositions de l'avis relatives à la modification de la norme 7 « Les immobilisations financières » du Recueil des normes comptables de l'État sont d'application immédiate.</p> <p>Les dispositions de l'avis relatives à la modification de la norme 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme » du Recueil des normes comptables de l'État sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2010.</p>	<p style="text-align: center;">8 février 2011</p>

- **Comité des normes de comptabilité publique**

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

INTRODUCTION

SOMMAIRE

- 1. GENERALITES..... 9
- 2. PRINCIPES GENERAUX, CARACTERISTIQUES QUALITATIVES
DES ÉTATS FINANCIERS ET CONTRAINTES A PRENDRE EN CONSIDERATION 9
 - 2.1. Principes généraux..... 10
 - 2.2. Caractéristiques qualitatives des états financiers 10
 - 2.3. Contraintes à prendre en considération 11



INTRODUCTION

1. GENERALITES

Le présent recueil regroupe les normes comptables applicables aux comptes individuels de l'État. Il se compose de deux parties :

- > *les normes comptables*, présentées selon la structure suivante :
 - un *exposé des motifs*, qui éclaire les dispositions normatives, expose les éventuelles spécificités de l'État dans le domaine considéré, explique les choix opérés et positionne la norme par rapport aux autres référentiels existants ;
 - les *dispositions normatives* elles-mêmes, généralement structurées autour de quatre chapitres :
 - 1. Champ d'application
 - 2. Comptabilisation
 - 3. Évaluation
 - 4. Informations à fournir dans l'annexe
 - Et, en tant que nécessaire, 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.

2. PRINCIPES GENERAUX, CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DES ÉTATS FINANCIERS ET CONTRAINTES A PRENDRE EN CONSIDERATION

L'établissement des états financiers de l'État repose sur le principe de continuité. Ces états financiers respectent des principes généraux et présentent les caractéristiques qualitatives suivantes, sans hiérarchie entre elles, sous réserve de la prise en considération de contraintes énumérées au paragraphe 2.3. infra.

2.1. Principes généraux

Sincérité

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

Régularité

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

Image fidèle

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

2.2. Caractéristiques qualitatives des états financiers

Neutralité

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

Pertinence

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

Fiabilité

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

Exhaustivité

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

Intelligibilité

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

Prudence

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

Comparabilité

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

Prééminence de la substance sur l'apparence

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

Spécialisation des exercices

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

Non-compensation

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

Vérifiabilité

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

2.3. Contraintes à prendre en considération

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

Rapport coûts / avantages

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

Importance relative

La portée de l'information doit être prise en considération pour la présentation plus ou moins détaillée et le classement des informations contenues dans le bilan et le compte de résultat.

L'importance relative doit également être prise en considération dans le choix des informations présentées dans l'annexe. Une information est significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer le jugement ou les décisions des utilisateurs des comptes.

Confidentialité de certaines opérations ou transactions

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

**NORME N° 1
LES ÉTATS
FINANCIERS**

SOMMAIRE

EXPOSE DES MOTIFS	15
I. LA LOGIQUE D'ÉLABORATION DES ÉTATS FINANCIERS.....	15
I.1. Le bilan de l'État : le tableau de la situation nette	15
I.2. Le compte de résultat de l'État : le tableau des charges nettes, le tableau des produits régaliens nets et le tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice	15
I.3. L'annexe	16
II. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	16
DISPOSITIONS NORMATIVES	18
1. LE TABLEAU DE LA SITUATION NETTE	19
2. LE TABLEAU DES CHARGES NETTES, LE TABLEAU DES PRODUITS RÉGALIENS NETS ET LE TABLEAU DE DÉTERMINATION DU SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE.....	20
3. L'ANNEXE	22
3.1. Les principes d'établissement de l'annexe.....	22
3.2. Le contenu de l'annexe	22
ILLUSTRATIONS	24
I. IMMOBILISATIONS CORPORELLES.....	24
II. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES	25
III. PERSONNEL.....	26



NORME N° 1

LES ÉTATS FINANCIERS

Exposé des motifs

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

I. LA LOGIQUE D'ÉLABORATION DES ÉTATS FINANCIERS

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

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

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

Le tableau de la situation nette comprend :

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

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

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

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

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

- > Le tableau des charges nettes de l'exercice réparties par nature, qui présente le montant total des charges nettes non couvert par les produits d'activité correspondants de l'exercice.

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

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

I.3. L'annexe

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

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

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

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

II. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

La norme s'est inspirée des référentiels comptables suivants :

- > pour le tableau de la situation nette, la norme tient compte des modèles du Plan comptable général, des normes comptables internationales de l'IASB¹ (IAS 1) et de l'IPSAS Board² (IPSAS 1) ainsi que de l'arrêté du 8 septembre 2014 portant homologation du règlement n° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au plan comptable général ;

¹ IASB : *International Accounting Standards Board*.

² IPSAS Board : *International Public Sector Accounting Standards Board*.

- > 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.



NORME N° 1 LES ÉTATS 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 ;
- > l'annexe.

Les états financiers présentent les données de deux exercices : celles du dernier exercice clôturé et celles de l'exercice précédent (comparaison sur deux exercices¹).

Dispositions applicables pour l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006

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 Pour mémoire, la norme 1 prévoyait une comparaison sur trois exercices jusqu'à l'exercice clos le 31 décembre 2015 inclus.

1. LE TABLEAU DE LA SITUATION NETTE

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

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

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

TABLEAU DES PRODUITS RÉGALIENS NETS	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Impôt sur le revenu Impôt sur les sociétés Taxe intérieure sur les produits pétroliers Taxe sur la valeur ajoutée Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes Autres produits de nature fiscale et assimilés		
TOTAL PRODUITS FISCAUX NETS (XIII)		
Amendes et autres pénalités		
TOTAL AUTRES PRODUITS RÉGALIENS NETS (XIV)		
RESSOURCES PROPRES DE L'UNION EUROPÉENNE (XV)		
TOTAL PRODUITS REGALIENS NETS (XVI = XIII+XIV-XV)		

TABLEAU DE DÉTERMINATION DU SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
Charges de fonctionnement nettes (V) Charges d'intervention nettes (VIII) Charges financières nettes (XI)		
CHARGES NETTES (XII)		
Produits fiscaux nets (XIII) Autres produits régaliens nets (XIV) Ressources propres de l'Union européenne (XV)		
PRODUITS RÉGALIENS NETS (XVI)		
SOLDE DES OPÉRATIONS DE L'EXERCICE (XVI-XII)		

3. 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.

3.1. Les principes d'établissement de l'annexe

Les informations fournies dans l'annexe doivent :

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

3.2. 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 et dans le tableau des produits régaliens nets. Ces précisions concernent notamment :
 - les variations des éléments de l'actif et du passif pendant l'exercice considéré ;
 - le détail des immobilisations corporelles, incorporelles et financières, des charges de personnel, etc. ;
 - les informations relatives au calcul des provisions pour risques et charges, leur répartition par catégorie et leurs échéances prévisionnelles, etc. ;
 - les informations relatives aux effectifs de l'État ;
 - le passage des produits régaliens bruts aux produits inscrits dans le tableau des produits régaliens nets.
- > Les informations qui ne figurent pas dans les autres documents de synthèse, mais qui doivent néanmoins être portées en annexe telles que :
 - les engagements à mentionner en annexe qui sont regroupés en quatre catégories : les engagements pris dans le cadre d'accords bien définis, les engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État, les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'État et les engagements de retraite de l'État. Un tableau de synthèse des engagements est présenté en annexe ;

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

NORME N° 1 LES ÉTATS FINANCIERS

Illustrations

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

I. IMMOBILISATIONS CORPORELLES

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

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

Commentaires :

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

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

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

II. PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

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

III. PERSONNEL

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

NORME N° 2

LES CHARGES

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	29
I. CHAMP D'APPLICATION	29
I.1. Les charges de fonctionnement indirect.....	29
I.2. Les charges d'intervention	29
I.2.1. Définition	29
I.2.2. Périmètre des catégories de bénéficiaires des transferts	30
I.2.3. Principe du bénéficiaire final	31
I.3. Le périmètre des charges financières de l'État	31
I.4. L'absence de charges exceptionnelles de l'État	31
II. COMPTABILISATION.....	31
II.1. Le critère de rattachement à l'exercice des charges : règle générale	31
II.2. Le critère de rattachement à l'exercice des charges : cas particulier des charges d'intervention.....	32
II.2.1. Modalités de réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit d'un bénéficiaire.....	32
II.2.2. Éléments ne pouvant être considérés comme des conditions nécessaires à la constitution du droit d'un bénéficiaire.....	33
III. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004.....	33
DISPOSITIONS NORMATIVES.....	34
1. CHAMP D'APPLICATION ET DÉFINITIONS	34
1.1. Champ d'application général	34
1.2. Catégories de charges.....	34
1.2.1. Les charges de fonctionnement	34
1.2.1.1. <i>Les charges de fonctionnement direct.....</i>	<i>54</i>
1.2.1.2. <i>Les charges de fonctionnement indirect.....</i>	<i>55</i>
1.2.2. Les charges d'intervention	35
1.2.2.1. <i>Les charges d'intervention.....</i>	<i>55</i>
1.2.2.2. <i>Les bénéficiaires de transferts.....</i>	<i>55</i>
1.2.3. Les charges financières	36
2. COMPTABILISATION.....	36
2.1. Règle générale de comptabilisation	36
2.2. Application par catégories de charges.....	36
2.2.1. Les charges de fonctionnement direct.....	36
2.2.2. Les charges de fonctionnement indirect.....	37
2.2.3. Les charges d'intervention	37
2.2.4. Les charges financières	37
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	37



NORME N° 2 LES CHARGES

Exposé des motifs

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

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

I. CHAMP D'APPLICATION

La norme identifie comme spécificités comptables de l'État :

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

I.1. Les charges de fonctionnement indirect

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

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

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

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

I.2. Les charges d'intervention

I.2.1. Définition

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

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

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

Les transferts comprennent notamment :

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

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

I.2.2. Périmètre des catégories de bénéficiaires des transferts

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

- > pour les « ménages » et les « entreprises », la norme reprend les définitions fournies par la comptabilité nationale à la différence près qu'elle classe les entrepreneurs individuels dans le périmètre des entreprises. L'objectif est de circonscrire les ménages à des unités de consommation et les entreprises à des unités de production de biens et services, quelle que soit leur nature juridique.
- > Pour les « collectivités territoriales », la norme ne distingue pas, comme en droit administratif, deux catégories de personnes morales de droit public autres que l'État. Cette catégorie de bénéficiaires est d'un périmètre différent de celui prévu par le droit public et intègre notamment les établissements intercommunaux. Ainsi, le périmètre des « collectivités territoriales » inclut :
 - les collectivités territoriales au sens strict, à savoir les régions, les départements et les communes ainsi que les établissements publics de coopération ;
 - les établissements publics ayant une compétence territoriale (établissements publics locaux sociaux et médico-sociaux, de construction et d'enseignement) ;

- les établissements particuliers bénéficiant de transferts similaires aux collectivités territoriales au sens strict.
- > Enfin, la catégorie « autres collectivités » regroupe les entités qui n'appartiennent pas, par définition, aux périmètres des transferts identifiés ci-dessus. On distingue :
 - les entités ayant un statut de droit public comme les groupements d'intérêt public, les établissements publics nationaux, les organismes sociaux tels que les caisses nationales de sécurité sociale, etc. ;
 - les entités ayant un statut de droit privé dont le périmètre correspond à celui des institutions à but non lucratif au service des ménages selon les règles de la Comptabilité nationale. Ce sont les associations, les fondations, les congrégations religieuses, etc. ;
 - les entités ayant un statut de droit international à savoir les institutions étrangères ou internationales.

I.2.3. Principe du bénéficiaire final

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

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

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

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

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

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

II. COMPTABILISATION

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

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

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

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

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

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

Ce droit ne peut être constitué que dans un cadre législatif ou réglementaire ou par un acte formalisé. Une simple déclaration ne peut donc suffire à constituer un droit.

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

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

- > la réalisation de l'ensemble des conditions intervient avant l'acte attributif de l'administration : il s'agit des cas dans lesquels les conditions définies dans une loi, un règlement ou tout autre document juridique sont réalisées avant le dépôt d'un dossier et sa vérification par l'administration ;
- > la réalisation de l'ensemble des conditions intervient après un acte attributif initial de l'administration : il s'agit des cas dans lesquels les conditions successives définies dans une loi, un règlement ou tout autre document juridique sont réalisées ou maintenues après le dépôt initial d'un dossier et sa vérification par l'administration, par exemple lorsqu'il existe des conditions de ressources annuelles ou d'assiduité. Le droit du bénéficiaire n'est donc constitué qu'à hauteur des conditions réalisées ou maintenues sur la période se rattachant à l'exercice clos ;
- > la réalisation de l'ensemble des conditions naît d'un acte attributif de l'administration : il s'agit des cas dans lesquels la décision communiquée au bénéficiaire par l'autorité administrative compétente engage définitivement et à elle seule l'État.

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

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

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

Capacité du bénéficiaire à faire valoir ses droits dans le futur

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

Disponibilité des crédits

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

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

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

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

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

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

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

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



NORME N° 2 LES CHARGES

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION ET DÉFINITIONS

1.1. Champ d'application général

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

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

1.2. Catégories de charges

1.2.1. Les charges de fonctionnement

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

1.2.1.1. Les charges de fonctionnement direct

Les charges de fonctionnement direct comprennent notamment :

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

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

1.2.1.2. Les charges de fonctionnement indirect

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

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

1.2.2. Les charges d'intervention

1.2.2.1. Les charges d'intervention

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

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

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

1.2.2.2. Les bénéficiaires de transferts

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

Il existe quatre catégories de bénéficiaires :

- > les ménages : individus ou groupes d'individus considérés dans leur fonction de consommateurs ;
- > les entreprises : unités de production de biens et de services quelle que soit leur nature juridique, dès lors que la vente de leurs biens et services couvre plus de 50% de leurs coûts de production. Sont concernés les entreprises individuelles agricoles et non agricoles, les sociétés financières ou non financières du secteur public ou du secteur privé, les établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial et toutes autres entités répondant au critère commercial précédemment énoncé ;

- > les collectivités territoriales : collectivités territoriales au sens strict à savoir les communes, les départements, les régions et les établissements publics qui leur sont rattachés ou associés ainsi que les établissements publics ayant une compétence territoriale ;
- > les autres collectivités : entités ayant un statut de droit public, de droit privé ou de droit international et n'appartenant pas aux périmètres précédemment identifiés.

1.2.3. Les charges financières

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

Elles comprennent :

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

2. COMPTABILISATION

2.1. Règle générale de comptabilisation

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

2.2. Application par catégories de charges

2.2.1. Les charges de fonctionnement direct

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

- > pour les biens, le service fait correspond à la livraison des fournitures ou des biens non immobilisés commandés ;
- > pour les prestations de services, le service fait correspond à la réalisation de ces prestations de services. Toutefois, les frais d'émission des emprunts peuvent être répartis sur la durée de l'emprunt d'une manière appropriée aux modalités de remboursement de l'emprunt ;
- > pour les rémunérations du personnel, le service fait correspond au service fourni par l'agent ;

- > pour les contrats à long terme, le service fait s'apprécie en fonction du degré d'avancement de l'exécution des contrats à la date de clôture. Lorsqu'il est probable que le total des charges du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue doit être comptabilisée en charge.

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

2.2.2. Les charges de fonctionnement indirect

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

2.2.3. Les charges d'intervention

Pour les transferts, le service fait correspond à la réalisation ou au maintien, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire, dont la reconnaissance par l'État est formalisée par un acte attributif antérieur, postérieur ou concomitant à cette réalisation ou à ce maintien.

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

2.2.4. Les charges financières

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

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

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

3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

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

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

NORME N° 3
LES PRODUITS
RÉGALIENS

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	40
I. DES PRODUITS SPÉCIFIQUES AUX COLLECTIVITÉS PUBLIQUES	40
II. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION RETENUS	41
II.1. Les notions de produit régalien brut et de produit régalien net.....	41
II.2. La détermination des critères de rattachement des produits régaliens à l'exercice.....	42
II.2.1. La problématique générale	42
II.2.2. Les impôts et taxes assimilées	42
II.2.3. Les amendes et autres pénalités	44
III. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	44
III.1. La norme IPSAS 23 « Produits des opérations sans contrepartie (impôts et transferts) »	44
III.2. La comptabilité nationale.....	45
DISPOSITIONS NORMATIVES	46
1. CHAMP D'APPLICATION	46
1.1. Définitions spécifiques à la norme	46
1.2. Champ d'application de la norme	46
2. COMPTABILISATION.....	47
2.1 Les règles générales de comptabilisation	47
2.1.1. La comptabilisation des produits régaliens.....	47
2.1.2. La détermination des critères de rattachement à l'exercice	47
2.2. Les particularités liées à la comptabilisation des impôts.....	47
2.2.1. La comptabilisation des produits fiscaux	47
2.2.1.1. <i>Le produit fiscal brut</i>	47
2.2.1.2. <i>Les obligations de l'État en matière fiscale</i>	47
2.2.1.3. <i>Le produit fiscal net</i>	47
2.2.2. La détermination du critère de rattachement des produits fiscaux à un exercice	47
2.2.2.1. <i>Les principes</i>	47
2.2.2.2. <i>La prise en compte du critère de fiabilité</i>	48
2.2.2.3. <i>La comptabilisation des contrôles fiscaux</i>	48
2.2.3. La comptabilisation des déficits fiscaux et des crédits d'impôts.....	48
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	48
ILLUSTRATIONS	50
I. LA DISTINCTION ENTRE LES PRODUITS RÉGALIENS ET LES AUTRES PRODUITS DE L'ÉTAT	50
II. L'APPLICATION DE LA NORME AUX DIFFÉRENTES DÉCISIONS D'APUREMENT DES CRÉANCES SUR LES REDEVABLES.....	51
III. L'APPLICATION DE LA NORME AUX PRINCIPAUX IMPÔTS.....	51
III.1. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA).....	51
III.2. L'impôt sur le revenu	51
III.3. L'impôt sur les sociétés.....	51
IV. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	52



NORME N° 3 LES PRODUITS RÉGALIENS

Exposé des motifs

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

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

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

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

I. DES PRODUITS SPÉCIFIQUES AUX COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

Les produits régaliens de l'État sont issus du droit de lever des impôts et taxes assimilées ou d'appliquer des sanctions financières (amendes et autres pénalités) accordé à l'État par le pouvoir souverain¹. Ils correspondent à des opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers.

Ils se distinguent des autres produits de l'État, qui correspondent soit à des opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour les tiers (vente de biens ou prestation de services, cession ou utilisation par des tiers d'actifs incorporels, corporels ou financiers, etc.), soit à des opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers qui ne relèvent pas du droit de lever des impôts et taxes assimilées ou d'appliquer des sanctions financières mentionné *supra*.

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

¹ Au sens du cadre conceptuel des comptes publics.

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

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

II. LES PRINCIPES DE COMPTABILISATION RETENUS

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

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

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

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

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

Par conséquent, sont comptabilisés de manière distincte :

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

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

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

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

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

II.2.1. La problématique générale

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

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

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

II.2.2. Les impôts et taxes assimilées

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

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

Par ailleurs, la norme prend en compte la possibilité de distinguer, pour un même impôt, deux composantes présentant chacune leurs propres caractéristiques susceptibles d'engendrer un traitement comptable différencié. Ainsi, pour l'impôt sur le revenu, une composante « prélèvement à la source » se distingue d'une composante « solde ».

Ainsi, les produits fiscaux peuvent être comptabilisés :

- > soit au moment où a lieu l'opération imposable (cas de la composante « prélèvement à la source (ou PAS) » de l'impôt sur le revenu, et de la taxe sur la valeur ajoutée) ;
- > soit au moment où la matière imposable est déclarée (cas de la composante « solde » de l'impôt sur le revenu et cas de l'impôt sur les sociétés).

L'annexe des états financiers doit donner une information sur la composante PAS et sur la composante solde de l'impôt sur le revenu.

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

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

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

Ainsi, les déclarations reçues après l'arrêté des comptes ne sont rattachées à l'exercice d'exigibilité de la taxe que si elles peuvent être évaluées de manière fiable. Dans le cas contraire, elles sont comptabilisées dans les comptes de l'exercice au cours duquel elles sont reçues.

S'agissant de l'impôt sur le revenu, la composante « prélèvement à la source » est rattachée à l'exercice de la réalisation de la matière imposable dont elle est contemporaine, et la composante solde est rattachée à l'exercice suivant, au cours duquel intervient la déclaration du contribuable.

En matière d'impôt sur les sociétés, le critère retenu pour rattacher les produits à l'exercice est la déclaration des résultats imposables, et non la clôture des exercices sociaux des entreprises. En effet, dans le cas de l'impôt sur les sociétés, la difficulté réside dans le fait que l'État ne connaît les produits d'un exercice que lors du dépôt de la déclaration annuelle des entreprises, le quatrième mois qui suit la clôture de leur exercice social. Ainsi, dans la majorité des cas, l'État dispose des déclarations au titre de l'impôt sur les sociétés de l'exercice N après l'arrêté de ses comptes de N.

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

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

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

II.2.3. Les amendes et autres pénalités

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

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

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

III. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

Lors de la première publication de la présente norme, les principes de comptabilisation des produits régaliens avaient été définis en s'inspirant du Plan comptable général, des travaux de l'IPSAS *Board* et des principes de la comptabilité nationale. Depuis, l'IPSAS *Board* a publié la norme IPSAS 23 « Produits des opérations sans contrepartie (impôts et transferts) »².

III.1. La norme IPSAS 23 « Produits des opérations sans contrepartie (impôts et transferts) »

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

² En cours de réexamen par l'IPSAS *Board* à partir de 2017.

Les principes généraux proposés par l'IPSAS *Board* consistent à comptabiliser les actifs et les produits fiscaux lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- > l'opération imposable, qui constitue l'événement donnant naissance à une ressource contrôlée par l'entité, a eu lieu ;
- > il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de services attendus iront à l'entité ;
- > ces avantages ou ce potentiel de services peuvent être évalués de façon fiable.

La présente norme a retenu deux des trois conditions ci-dessus imposées pour la comptabilisation des produits régaliens (réalisation de l'opération imposable et fiabilité de l'évaluation). S'agissant de la condition de probabilité, la présente norme a préféré la condition du vote de la loi de finances qui fixe les droits de l'État et rend de fait hautement probable la perception par l'État des avantages résultant de la loi de finances.

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 la créance fiscale (et non à la date de l'encaissement) et à hauteur des montants dus (et non à concurrence des montants encaissés ou décaissés).

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



NORME N° 3 LES PRODUITS RÉGALIENS

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. Définitions spécifiques à la norme

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

Produit régalien

Les produits régaliens sont issus du droit de lever des impôts et taxes assimilées ou d'appliquer des sanctions financières accordé à l'État par le pouvoir souverain. Ils proviennent de tiers qui ne reçoivent pas directement, en contrepartie, une ressource d'une valeur équivalente.

Impôt

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

Amendes et autres pénalités

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

1.2. Champ d'application de la norme

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

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

La présente norme ne s'applique pas :

- > aux autres produits de l'État, c'est-à-dire aux produits qui correspondent soit à des opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour les tiers (vente de biens ou prestation de services, cession ou utilisation par des tiers d'actifs incorporels, corporels ou financiers, etc.), soit à des opérations sans contrepartie directe équivalente pour les tiers qui ne sont pas issues du droit de lever des impôts et taxes assimilées ou d'appliquer des sanctions financières accordé à l'État par le pouvoir souverain ;
- > aux impositions, amendes et autres créances sur les redevables recouvrées par l'État pour le compte de tiers.

2. COMPTABILISATION

2.1. Les règles générales de comptabilisation

2.1.1. La comptabilisation des produits régaliens

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

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

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

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

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

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

2.2. Les particularités liées à la comptabilisation des impôts

2.2.1. La comptabilisation des produits fiscaux

2.2.1.1. Le produit fiscal brut

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

2.2.1.2. Les obligations de l'État en matière fiscale

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

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

2.2.1.3. Le produit fiscal net

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

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

2.2.2.1. Les principes

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

- > la loi de finances autorisant la perception de l'impôt est votée ;

- > les opérations imposables sont réalisées ;
- > les produits de l'exercice peuvent être mesurés de manière fiable.

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

2.2.2.2. La prise en compte du critère de fiabilité

La condition de fiabilité imposée pour la comptabilisation des produits fiscaux dépend en général des délais de déclaration de la matière imposable.

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 composante « prélèvement à la source » de l'impôt sur le revenu, et cas de la taxe sur la valeur ajoutée) ;
- > soit au moment où la matière imposable est déclarée (cas de l'impôt sur les sociétés et de la composante solde de l'impôt sur le revenu).

2.2.2.3. La comptabilisation des contrôles fiscaux

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

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

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

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

3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

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

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

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

de l'année et une estimation des crédits d'impôts reportables et non restituables au 31 décembre. Ce tableau est complété par une estimation de la part des crédits d'impôts reportables susceptible de réduire les produits futurs de l'État.

L'annexe des états financiers doit donner une information sur la composante PAS et sur la composante solde de l'impôt sur le revenu.

NORME N° 3 LES PRODUITS RÉGALIENS

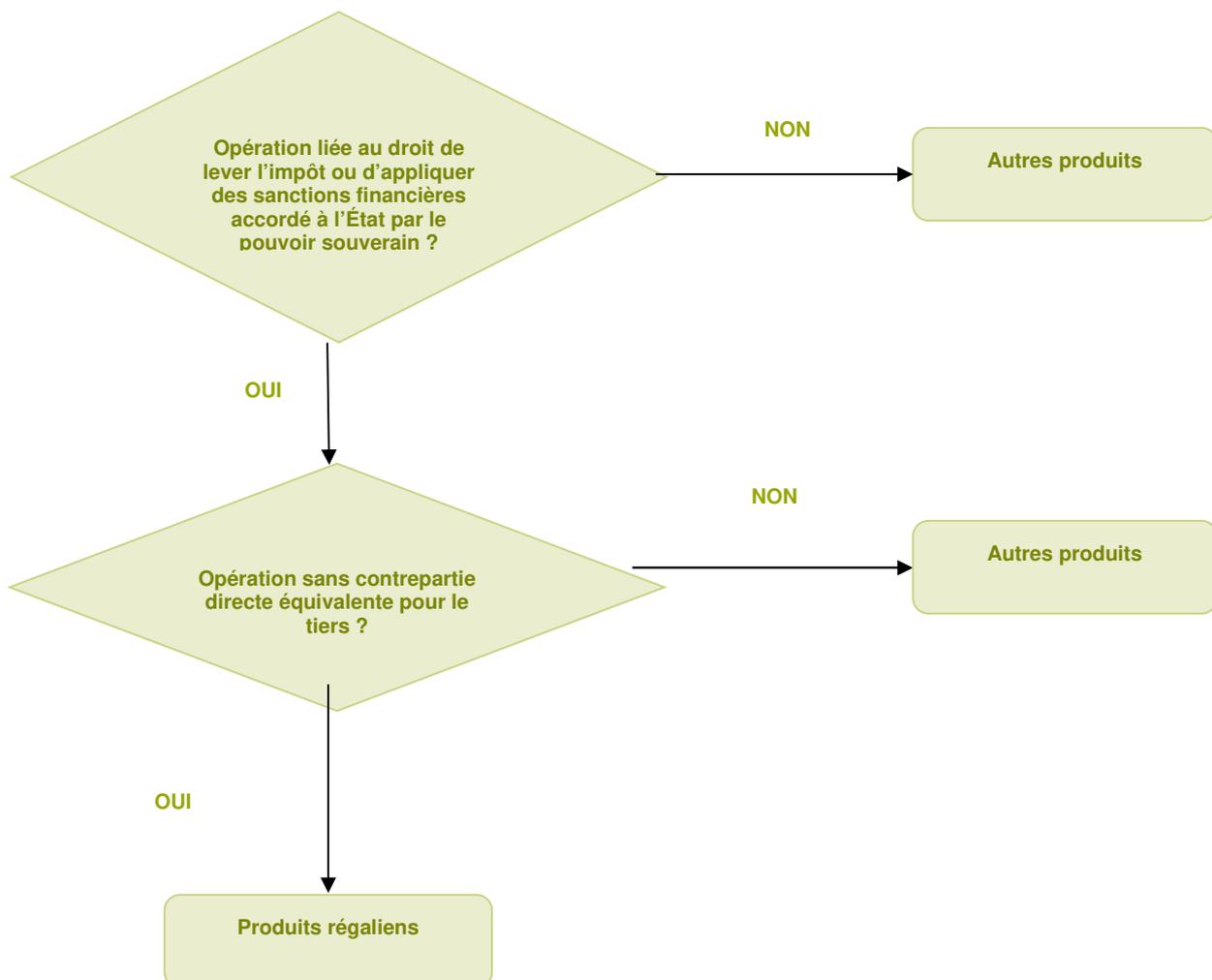
Illustrations

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

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

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

- > S'agit-il d'une opération liée au droit de lever l'impôt ou d'appliquer des sanctions financières accordé à l'État par le pouvoir souverain ?
- > S'agit-il d'une opération sans contrepartie directe équivalente pour le tiers ?



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

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

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

III. L'APPLICATION DE LA NORME AUX PRINCIPAUX IMPÔTS

III.1. La taxe sur la valeur ajoutée (TVA)

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

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

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

III.2. L'impôt sur le revenu

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

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

La composante « prélèvement à la source » de l'impôt sur le revenu est comptabilisée au moment où a lieu l'opération imposable et la composante solde de l'impôt sur le revenu est comptabilisée au moment où la matière imposable est déclarée.

III.3. L'impôt sur les sociétés

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

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

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

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

IV. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

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

VARIATION, EN BASE, DES DÉFICITS FISCAUX REPORTÉS EN AVANT

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

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

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

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

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

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

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	55
I. DÉMARCHE RETENUE POUR L'ÉLABORATION DE LA PRÉSENTE NORME	55
I.1. Le classement comptable des produits	55
I.1.1. Les catégories comptables	55
I.1.2. Le classement des fonds de concours et des attributions de produits dans les catégories comptables	56
I.2. La détermination du critère de rattachement des produits à l'exercice	56
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES	56
DISPOSITIONS NORMATIVES	58
1. CHAMP D'APPLICATION	58
1.1. Champ d'application de la norme	58
1.2. Catégories de produits	58
1.2.1. Les produits de fonctionnement	58
1.2.2. Les produits d'intervention	58
1.2.3. Les produits financiers.....	58
2. COMPTABILISATION.....	59
2.1. Les règles générales de comptabilisation	59
2.2. Application par catégorie de produits	59
2.2.1. Les produits de fonctionnement	59
2.2.2. Les produits d'intervention	59
2.2.3. Les produits financiers.....	60
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	60



NORME N° 4

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

Exposé des motifs

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

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

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

I.1. Le classement comptable des produits

I.1.1. Les catégories comptables

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



NORME N° 4

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

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. Champ d'application de la norme

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

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

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

1.2. Catégories de produits

1.2.1. Les produits de fonctionnement

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

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

1.2.2. Les produits d'intervention

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

1.2.3. Les produits financiers

Les produits financiers sont les produits résultant des immobilisations financières, de la trésorerie, des dettes financières, des instruments financiers à terme et des garanties accordées par l'État.

Sont exclus les gains de change concernant les opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie de l'État.

Les produits financiers se composent :

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

2. COMPTABILISATION

2.1. Les règles générales de comptabilisation

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

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

2.2. Application par catégorie de produits

2.2.1. Les produits de fonctionnement

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

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

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

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

2.2.2. Les produits d'intervention

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

2.2.3. Les produits financiers

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

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

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

3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

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

NORME N° 5
LES IMMOBILISATIONS
INCORPORELLES

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	63
I. LES IMMOBILISATIONS SPÉCIFIQUES DE L'ÉTAT	63
1.1. La perception des produits régaliens n'est pas attribuable à des actifs incorporels devant être comptabilisés au bilan de l'État	63
1.2. Transactions où l'État exerce le pouvoir d'autoriser et de restreindre l'occupation ou l'exploitation de son domaine public	64
1.2.1. Une transaction entre l'État et un tiers, qui se traduit dans la comptabilité du tiers par l'acquisition ou la location d'un actif incorporel, n'implique pas nécessairement la comptabilisation préalable d'une immobilisation incorporelle de l'État.	64
1.2.2. En revanche, il convient de savoir si, après la transaction, l'État doit comptabiliser une immobilisation incorporelle liée au droit mis en évidence.	64
II. LES IMMOBILISATIONS NON SPÉCIFIQUES DE L'ÉTAT	65
III. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004	66
DISPOSITIONS NORMATIVES	67
1. DÉFINITION ET CHAMP D'APPLICATION	67
1.1. Définition	67
1.2. Champ d'application	67
2. CRITÈRES DE COMPTABILISATION	68
2.1. Critère du contrôle	68
2.2. Critère de l'évaluation fiable.....	68
2.3. Application des critères de comptabilisation à des cas particuliers	68
2.4. Comptabilisation des dépenses ultérieures.....	70
3. ÉVALUATION	70
3.1. Évaluation initiale	70
3.1.1. Règles générales.....	70
3.1.2. Règle spécifique	70
3.2. Comptabilisation de la sortie des immobilisations incorporelles	71
3.3. Évaluation postérieure	71
4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	71
4.1. Tableaux des immobilisations incorporelles par catégories.....	71
4.2. Méthode d'évaluation des dépenses attribuables à des projets immobilisés	72
4.3. Informations relatives aux amortissements et aux dépréciations	72



NORME N° 5 LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Exposé des motifs

I. LES IMMOBILISATIONS SPÉCIFIQUES DE L'ÉTAT

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II. LES IMMOBILISATIONS NON SPÉCIFIQUES DE L'ÉTAT

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La norme retient le principe de la décomposition de chaque projet en une phase de recherche préalable et une phase de développement. La distinction entre les deux phases repose sur le fait que, lors de la phase de recherche préalable, les incertitudes sont telles qu'elles rendent impossible la création d'une immobilisation incorporelle. Seules les dépenses relatives à la réalisation de la phase de développement d'un projet peuvent donc être immobilisées.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Concernant les difficultés pouvant exister pour comptabiliser un actif comportant à la fois un élément incorporel et un élément corporel, les normes comptables internationales IPSAS 31 et IAS 38 indiquent qu'une entité doit faire preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments est le plus important. Cette méthode permet notamment de traiter :

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

Ces analyses sont applicables pour la présente norme.



NORME N° 5 LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Dispositions normatives

1. DÉFINITION ET CHAMP D'APPLICATION

1.1. Définition

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

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

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

1.2. Champ d'application

La norme s'applique :

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

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

En revanche, la norme ne s'applique pas :

- > aux éléments incorporels liés à l'exercice de la souveraineté :

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

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

2. CRITÈRES DE COMPTABILISATION

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

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

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

2.1. Critère du contrôle

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

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

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

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

2.2. Critère de l'évaluation fiable

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

2.3. Application des critères de comptabilisation à des cas particuliers

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

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

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

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

Les différentes phases d'un projet

Dans le cas général, un projet se compose des phases suivantes :

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

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

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

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

Conditions spécifiques de comptabilisation

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

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

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

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

- le projet a de sérieuses chances de réussite technique car on peut raisonnablement estimer que les objectifs fixés sont réalisables compte tenu des connaissances techniques existantes ;
- l'État a l'intention d'achever le projet et d'utiliser ses résultats ;

- l'État peut montrer de quelle façon la réalisation du projet générera des avantages économiques futurs ou un potentiel de services sur plusieurs exercices ;
- l'État a la capacité d'utiliser les résultats de la réalisation du projet ;
- l'État dispose des ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour mener à son terme le projet ;
- l'État a la capacité d'évaluer de façon fiable les dépenses attribuables au projet au cours de la phase de développement.

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

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

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

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

2.4. Comptabilisation des dépenses ultérieures

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

3. ÉVALUATION

3.1. Évaluation initiale

3.1.1. Règles générales

Les immobilisations incorporelles sont évaluées :

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

3.1.2. Règle spécifique

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

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

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

3.2. Comptabilisation de la sortie des immobilisations incorporelles

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

3.3. Évaluation postérieure

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

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

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

Les variations de valeur sont comptabilisées de la manière suivante :

> Amortissement

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

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

La dotation aux amortissements doit être comptabilisée en charges.

> Dépréciation

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

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1. Tableaux des immobilisations incorporelles par catégories

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

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

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

4.3. Informations relatives aux amortissements et aux dépréciations

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

Amortissements

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

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

Dépréciations

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

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

SOMMAIRE

EXPOSE DES MOTIFS	76
I. DÉFINITION ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE	76
I.1. Définition de l'actif dans la sphère publique.....	76
I.2. Critères de comptabilisation : principes généraux	76
I.3. Critères de comptabilisation : cas particuliers	77
I.3.1. Les biens en location-financement.....	77
I.3.2. Les actifs mis à disposition	77
I.3.3. Remise ou retour d'un actif concédé.....	78
I.3.4. Les pièces de rechange et de sécurité.....	78
I.3.5. Cas particulier des pièces de rechange des équipements militaires de l'État	79
I.3.6. Distinction entre les immobilisations et les stocks : cas particuliers des missiles et munitions.....	79
I.4. Comptabilisation par composants.....	79
I.5. Dépenses ultérieures	79
I.5.1. Le principe général	79
I.5.2. Les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité	80
I.5.3. Les dépenses de démantèlement et de remise en état d'immobilisations corporelles de l'État.....	80
I.6. Catégories d'immobilisations corporelles	81
II. ÉVALUATION	82
II.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	82
II.1.1. Principe général.....	82
II.1.2. Cas des actifs mis à disposition	82
II.2. Évaluation à la date de clôture	83
II.2.1. Principe général.....	83
II.2.2. Cas particuliers.....	83
III. MODIFICATIONS APPORTÉES À LA NORME EN 2021.....	83
IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS... 84	84
DISPOSITIONS NORMATIVES.....	86
1. DÉFINITION ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE	86
1.1. Définition	86
1.2. Critères de comptabilisation : principes généraux	86
1.2.1. Critère du contrôle	86
1.2.2. Critère de l'évaluation fiable.....	86
1.3. Critères de comptabilisation : cas particuliers	87
1.3.1. Les actifs en location-financement.....	87
1.3.2. Les actifs contrôlés conjointement	87
1.3.3. Les actifs mis à disposition	87
1.3.4. Les travaux dont l'État est maître d'ouvrage	87
1.3.5. Les pièces de rechange et de sécurité.....	87
1.3.6. Distinction entre les immobilisations et les stocks : cas particuliers des missiles et munitions.....	88
1.4. Dépenses ultérieures	88
1.4.1. Le principe général	88
1.4.2. Les dépenses de démantèlement et de remise en état d'immobilisations corporelles de l'État.....	88
1.5. Catégories d'immobilisations corporelles	89

2. ÉVALUATION	89
2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	89
2.1.1. Principe général	89
2.1.2. Cas particuliers	91
2.2. Évaluation à la date de clôture	92
2.2.1. Principe général	92
2.2.2. Cas particuliers	92
3. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN	93
3.1. Sortie du bilan	93
3.1.1. Cessions	93
3.1.2. Transferts d'actifs	93
3.1.3. Mises au rebut	94
3.2. Maintien au bilan d'immobilisations détenues bien que non utilisées	94
3.3. Transaction de cession-bail	94
3.3.1. La transaction débouche sur un contrat de location-financement	94
3.3.2. La transaction débouche sur un contrat de location simple	95
4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	95
4.1. Informations générales	95
4.2. Informations relatives à des opérations particulières de l'État	95
4.2.1. Contrats de location-financement.....	96
4.2.2. Autres informations.....	96
4.3. Tableaux des immobilisations corporelles par catégories	96
ILLUSTRATIONS	97
ANNEXE	99



NORME N° 6 LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Exposé des motifs

Préambule : la norme s'applique à l'ensemble des immobilisations corporelles à l'exception des biens historiques et culturels et des contrats concourant à la réalisation d'un service public, qui font l'objet de normes *ad hoc*.

I. DÉFINITION ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE

La définition et les critères de comptabilisation des immobilisations corporelles de cette norme sont similaires à ceux applicables aux entreprises, sous réserve des spécificités indiquées ci-après.

I.1. Définition de l'actif dans la sphère publique

Les immobilisations corporelles de l'État sont des actifs dont l'exploitation est susceptible d'engendrer des flux futurs de trésorerie, mais également des actifs non générateurs de trésorerie ayant un potentiel de service.

I.2. Critères de comptabilisation : principes généraux

La norme retient les deux conditions cumulatives suivantes pour la comptabilisation des coûts d'une immobilisation corporelle en tant qu'actif :

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

Pour l'État, le critère de contrôle revêt une importance particulière. En effet, des actifs dont il est propriétaire peuvent avoir été mis à la disposition d'autres organismes qui maîtrisent leurs conditions d'utilisation et bénéficient de leurs avantages économiques ou de leur potentiel de services. De façon symétrique, l'État peut contrôler des actifs qui ont été mis à sa disposition par d'autres entités publiques qui en restent propriétaires juridiquement.

Outre ces situations de mise à disposition d'actifs dans le cadre de transferts, divers cas particuliers ont nécessité que la norme contienne des dispositions relatives à l'application du critère de comptabilisation correspondant au contrôle.

Le critère de l'évaluation fiable est appliqué sans préjudice des méthodes d'évaluation prévues par la norme pour certaines immobilisations.

Seuils de signification

Compte tenu de la diversité des immobilisations corporelles détenues par l'État et de la frontière parfois ténue entre immobilisations corporelles et charges, des seuils unitaires¹ de signification peuvent être fixés par l'État. Ces seuils peuvent être, par exemple, déterminés par catégories d'éléments ou par types d'activités concernées.

I.3. Critères de comptabilisation : cas particuliers

I.3.1. Les biens en location-financement

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

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

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

Un contrat de location-financement permet au preneur d'obtenir le contrôle de l'immobilisation identifiée dans le contrat. Le contrôle implique que le preneur dispose de la quasi-totalité des avantages économiques procurés par le bien loué pendant sa durée de vie économique et du droit de prendre les décisions sur l'usage de ce bien. Pour que le bien soit identifié, il convient que le bailleur ne dispose pas du droit unilatéral de substituer au bien loué un autre bien. *A contrario*, dans un contrat de service, le fournisseur du service conserve le contrôle de l'intégralité des ressources nécessaires à la fourniture du service, en particulier des biens utilisés pour procurer le service. En conséquence, les sommes à payer relativement au contrat de service sont comptabilisées en charges au titre des périodes de réalisation du service.

Le système européen des comptes nationaux (SEC 2010) retient également une approche en termes de contrôle des actifs. « *Dans le cadre d'un crédit-bail, on considère que le propriétaire légal consent un crédit au preneur, que celui-ci utilise pour acquérir l'actif. Par suite, l'actif apparaît dans le compte de patrimoine du preneur et non dans celui du bailleur ; le crédit correspondant apparaît comme un actif du bailleur et un passif du preneur. Les paiements effectués dans le cadre du crédit-bail sont considérés non pas comme des loyers, mais comme des paiements d'intérêts et un remboursement du principal sur le crédit imputé.* » (SEC 2010 - §15-14).

I.3.2. Les actifs mis à disposition

Il peut s'agir de biens mis à la disposition de l'État ou d'actifs mis à la disposition d'autres entités par celui-ci. Dans ces cas particuliers de mises à disposition d'immobilisations corporelles entre entités du secteur public (appelées également transferts), l'avis n° 2013-04 du 12 avril 2013 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public s'applique.

¹ Le regroupement par lot n'est pas permis ; ainsi les seuils ne peuvent concerner que des immobilisations et des dépenses ultérieures immobilisables prises individuellement.

La norme conduit à faire figurer au bilan de ces personnes morales l'ensemble des actifs qu'elles gèrent et qu'elles contrôlent, et pas seulement les actifs contrôlés dont elles 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'entité du secteur public mais de donner aux lecteurs des états financiers, aux autorités de gestion, de contrôle et, le cas échéant de tutelle, des indications précises sur la consistance et sur la valeur de l'ensemble des actifs mis à la disposition de l'entité, à titre permanent et sous quelque forme que ce soit, en vue de lui permettre de remplir ses missions. Il s'agit d'actifs mis à disposition gratuitement ou moyennant un loyer symbolique. Les actifs concernés sont souvent des bâtiments servant à abriter des bureaux dans le cadre d'une convention.

C'est pourquoi les actifs appartenant à l'État et mis à la disposition des autres entités du secteur public sans transfert de propriété sont enregistrés au bilan de ces dernières. Ces moyens mis à leur disposition sont considérés, pour les transferts entre entités du secteur public, comme des apports en capital ou des participations à maintenir durablement à leur bilan. Des mises à disposition peuvent également être consenties à des entités privées. Dans ce dernier cas, les critères de contrôle s'appliquent de la même façon.

De même, les actifs appartenant à une autre entité du secteur public et mis à la disposition de l'État sans transfert de propriété sont enregistrés au bilan de l'État s'il les contrôle.

Les modalités d'évaluation lors d'un transfert d'un actif de l'État vers une entité receveuse et lors du retour d'un actif à l'État sont précisées dans les dispositions normatives.

I.3.3. Remise ou retour d'un actif concédé

Dans les cas de remise ou de retour d'un actif concédé par l'État, les dispositions normatives générales de comptabilisation et d'évaluation des différentes catégories d'actifs s'appliquent.

I.3.4. Les pièces de rechange et de sécurité

Les pièces de rechange sont habituellement inscrites en stocks et comptabilisées dans le compte de résultat lors de leur consommation. Toutefois, lorsqu'elles sont acquises en même temps que l'immobilisation à laquelle elles sont destinées, les pièces de rechange principales² et le stock de pièces de sécurité³ constituent des immobilisations corporelles si l'État compte les utiliser sur plus d'un exercice, i.e. sur une durée supérieure à 12 mois. De même, si les pièces de rechange ne peuvent être utilisées qu'avec une immobilisation corporelle, elles sont comptabilisées en immobilisations corporelles. Lorsque les pièces de rechange principales et les pièces de sécurité sont acquises postérieurement à l'immobilisation à laquelle elles sont destinées, les dispositions normatives relatives aux dépenses ultérieures (cf. *infra*) s'appliquent.

² Selon l'avis du Comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité n°2005-D du 1er juin 2005, les pièces de rechange sont destinées à remplacer une immobilisation principale, ou à lui être intégrées, ou à d'éventuelles dépenses ultérieures immobilisables. Les avantages économiques liés à cet actif ne seront obtenus qu'à partir de l'utilisation effective de la pièce, après le remplacement. L'amortissement doit débuter à la date de remplacement de la pièce (i.e. du montage) et est calculé dans les mêmes conditions que celles du composant lié ou de l'immobilisation à laquelle il est intégré.

³ Selon l'avis du Comité d'urgence du Conseil national de la comptabilité n°2005-D du 1er juin 2005, les pièces de sécurité correspondent à des pièces principales d'une installation acquises pour être utilisées en cas de panne ou de casse accidentelle, afin d'éviter une interruption longue du cycle de production ou un risque en matière de sécurité. Leur remplacement n'est pas planifié. Les avantages économiques liés à ces actifs résultent de leur disponibilité immédiate au cours de l'utilisation de l'immobilisation principale. L'amortissement doit débuter dès l'acquisition [de l'immobilisation principale] et être étalé sur la même durée.

I.3.5. Cas particulier des pièces de rechange des équipements militaires de l'État

L'État détient des pièces de rechanges indispensables au maintien en conditions opérationnelles des équipements militaires. Nonobstant la valeur de ces actifs, ces éléments, dès lors qu'ils tombent sous la définition courante d'un actif, constituent des stocks.

I.3.6. Distinction entre les immobilisations et les stocks : cas particuliers des missiles et munitions

Les missiles et munitions sont par définition des stocks.

Toutefois, les missiles et munitions entrant dans le périmètre de la dissuasion nucléaire sont enregistrés en immobilisations en raison de la nature particulière de leur fonction.

I.4. Comptabilisation par composants

La comptabilisation d'un actif sous forme de composants selon que lesdits composants présentent des caractéristiques différentes de l'actif principal suppose une analyse complexe et délicate à mettre en œuvre dans un contexte où l'État contrôle un nombre particulièrement élevé d'actifs de nature très diverse. En outre, cette méthode ne trouve pas à s'appliquer aux immobilisations corporelles évaluées au coût de remplacement déprécié à la date de clôture. Le principe de la comptabilisation d'un actif sous forme de composants n'est donc pas retenu.

I.5. Dépenses ultérieures

I.5.1. Le principe général

Une dépense ultérieure est immobilisable s'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'État, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant ou au moment où les dépenses sont engagées. L'écart par rapport au niveau d'origine consiste en l'allongement de la durée d'utilisation, l'augmentation de la capacité d'utilisation, la diminution du coût d'utilisation ou l'amélioration substantielle de la qualité de la production.

Les travaux de petites réparations, d'entretien courant, de maintenance, de remplacement à l'identique ou de remise en état sans amélioration sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont réalisés.

Par principe, toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable, est enregistrée à l'actif du bilan distinctement du bien principal « sous-jacent ». Un plan d'amortissement propre reposant sur sa nature lui est appliqué. Si les dépenses ultérieures immobilisables consistent à remplacer tout ou partie d'un actif principal qui n'a pas été amorti en totalité, son plan d'amortissement est revu en conséquence.

Par exception, pour les actifs évalués au coût de remplacement déprécié à la date de clôture, les dépenses ultérieures revêtant un caractère immobilisable sont prises en compte dans le coût de remplacement déprécié de ces actifs. Ainsi, elles ne font pas l'objet d'une comptabilisation distincte à l'actif du bilan de l'État, et ne font pas l'objet d'un plan d'amortissement. S'agissant des infrastructures routières comptabilisées au coût de remplacement déprécié à la date de clôture, les dépenses relatives à l'entretien préventif et aux travaux de réhabilitation sont considérées comme des dépenses ultérieures immobilisables.

I.5.2. Les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité

Les dispositions de droit commun⁴ s'appliquent à l'État concernant les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement⁵.

Ainsi, les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité sont des dépenses ultérieures indispensables au maintien des avantages économiques futurs ou du potentiel de service. Ces dépenses sont immobilisées.

Sont concernées les dépenses de mise en conformité répondant à l'une des trois conditions suivantes :

- > dépenses engagées pour des raisons de sécurité ou d'accessibilité des personnes ou environnementales ;
- > dépenses imposées par des obligations légales ;
- > dépenses dont la non-réalisation ne permettrait pas le maintien du potentiel de service ou entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'utilisation de l'actif de l'État.

I.5.3. Les dépenses de démantèlement et de remise en état d'immobilisations corporelles de l'État

Les traitements comptables diffèrent selon que la dégradation pour laquelle il y a obligation de remise en état est nécessitée ou non par les besoins de l'exploitation future de l'actif.

- > Dans le cas d'une dégradation qui résultera nécessairement de l'activité future (cas d'une installation nécessaire à l'activité et qui devra être démantelée en fin d'exploitation), la dégradation est considérée comme immédiate. L'obligation résulte de la nature même du bien et cette obligation de démantèlement est connue dès l'origine. Ainsi, les coûts de démantèlement d'un actif correspondent aux coûts que l'État devra engager à l'issue de son exploitation. Ces coûts doivent être reconnus au passif sous forme d'une provision pour charges pour le montant total du coût de démantèlement dès la mise en service de l'actif et dès lors qu'ils résultent d'une obligation légale ou réglementaire. La contrepartie du coût de la remise en état ainsi inscrite en provision est incorporée au coût de l'immobilisation lors de la comptabilisation initiale de celle-ci. Si l'obligation de démantèlement venait à changer en raison d'un événement extérieur (par exemple, le renforcement de la réglementation

⁴ Article 321-10.2 du règlement n° 99-03 du Comité de la réglementation comptable (CRC) relatif au Plan comptable général : « *Les immobilisations corporelles acquises pour des raisons de sécurité ou liées à l'environnement, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, sont comptabilisées à l'actif si elles sont nécessaires pour que l'entité puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs - ou le potentiel des services attendus pour les entités qui appliquent le règlement n° 99-01 [du CRC relatif aux modalités d'établissement des comptes annuels des associations et fondations] ou relèvent du secteur public.* ». Comme indiqué dans l'avis n° 2005-D du 1er juin 2005 du Comité d'urgence du CNC, les conditions de comptabilisation de ces immobilisations sont dérogatoires par rapport aux dispositions prévues à l'article 311-1 du règlement n° 99-03 du CRC relatif au Plan comptable général. En effet, bien que n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs de l'immobilisation à laquelle elles se rattachent, elles doivent être comptabilisées à l'actif dans la mesure où elles sont nécessaires à l'entité pour obtenir les avantages économiques futurs des immobilisations liées. L'appréciation des avantages économiques n'est plus limitée au niveau de l'actif existant mais étendue au groupe d'éléments d'actifs liés.

⁵ S'agissant des dépenses de mise aux normes environnementales du « Grenelle de l'environnement », les dépenses ultérieures sont immobilisées si elles sont engagées pour améliorer les immobilisations existantes, contribuant ainsi à accroître le niveau des avantages économiques. C'est le cas lorsqu'il s'agit de limiter fortement le coût d'utilisation d'un équipement (diminution du coût énergétique des bâtiments).

environnementale), il est procédé à une nouvelle évaluation traitée comme un changement d'estimation.

- > Les dépenses liées à des dégradations immédiates qui ne sont pas consubstantielles à l'activité future (par exemple, les pollutions accidentelles suite à un accident non prévisible) sont comptabilisées en charges au moment où les coûts sont encourus. Les dépenses liées aux obligations de désamiantage sont notamment visées. Lorsqu'il existe une telle obligation de désamiantage, les futurs coûts font l'objet d'une provision pour charges. Il s'agit, en effet, de tirer les conséquences d'une situation déjà existante dont la réparation n'est pas nécessaire à l'activité future dans la mesure où elle doit être effectuée même si l'activité est arrêtée. Lorsque la dépense est encourue, elle est comptabilisée en charges et la provision pour charges est reprise.
- > Les dépenses résultant d'une dégradation dite « progressive », c'est-à-dire constatée au fur et à mesure de l'exploitation de l'actif sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de la constatation des dégradations : tel est le cas des dépenses liées aux obligations de dépollution proportionnelle à l'activité. En présence d'une obligation légale ou réglementaire de remise en état, une provision pour charges est constatée au fur et à mesure de la dégradation, à hauteur du montant des travaux correspondant à la dégradation effective de l'actif à la date de clôture de l'exercice.

I.6. Catégories d'immobilisations corporelles

Une catégorie d'immobilisations corporelles est un ensemble d'actifs de nature similaire, qui figure dans les états financiers en tant que rubrique individuelle.

Les catégories à distinguer à l'actif du bilan de l'État sont les suivantes :

- > **Les terrains** : cette catégorie correspond aux terrains nus, aménagés ou bâtis contrôlés par l'État. Elle comporte notamment les terrains d'assiette des bâtiments, ainsi que les sites naturels et cimetières.
- > **Les bâtiments** : ils se composent de bureaux, d'établissements pénitentiaires, de logements, de bâtiments techniques et d'autres bâtiments dont les bâtiments sanitaires ou sociaux, les bâtiments d'enseignement ou de sport, etc.
- > **Les infrastructures routières** et les ouvrages associés.
- > **Les autres infrastructures** : cette catégorie comprend les barrages et les ouvrages associés, les voies ferrées et les ouvrages associés, les ouvrages de réseau, de signalisation, et de télécommunication, les installations portuaires et aéroportuaires.
- > **Le matériel** : il se compose du matériel technique, du matériel militaire, du matériel de transport, du matériel informatique et de télécommunication et des autres matériels.
- > **Les autres immobilisations corporelles** : elles correspondent aux agencements et installations divers, à certains équipements militaires retirés du service actif, non cessibles et destinés à l'instruction au sol, aux musées, aux expositions statiques, aux prélèvements ou à la destruction. Cette catégorie comprend les autres actifs corporels n'entrant pas dans d'autres catégories.
- > **Les immobilisations corporelles en cours.**

Les biens historiques et culturels relevant de la norme 17 sont inscrits au bilan dans les différentes catégories d'immobilisations corporelles, en fonction de leur nature.

Les sites militaires correspondent à des terrains, à des bâtiments ou à d'autres infrastructures utilisés par les formations militaires et autres organismes du ministère des armées dans le cadre de la préparation des forces, de la logistique, du soutien, de la recherche, des activités techniques réalisées pour la préparation et la conduite des opérations d'armement. Ils constituent des ensembles cohérents et évalués globalement, ce qui signifie que tous les éléments du site sont considérés comme accessoires à l'actif principal. Les sites militaires sont affectés aux catégories en fonction de la nature de leur actif principal.

II. ÉVALUATION

II.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

II.1.1. Principe général

Lors de la comptabilisation initiale, les règles générales de la comptabilité d'entreprise sont applicables pour évaluer les actifs corporels de l'État à l'exception de la possibilité d'incorporer les frais financiers et les intérêts des capitaux empruntés⁶ qui n'est pas applicable.

Les sites naturels (landes, plages, dunes, étangs, lacs, etc.), les cimetières ne relevant pas de la norme 17 « Les biens historiques et culturels », les actifs immobiliers relevant de l'article L.1411-1 du code de la défense et les dépôts pétroliers du service de l'énergie opérationnelle du ministère des armées sont évalués pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

À défaut de disposer du coût des terrains d'assiette, lors de la comptabilisation initiale, ceux-ci sont évalués selon une valeur forfaitaire non révisable, établie à 15% de la valeur d'entrée des ensembles immobiliers dont le bâti est évalué au coût amorti.

Les actifs mis à disposition dans le cadre de transferts d'immobilisations corporelles entre entités du secteur public (en cas de prise de contrôle ou de « reprise » de contrôle) font l'objet de dispositions propres dans la norme.

II.1.2. Cas des actifs mis à disposition

Afin de traduire la continuité de l'exécution de la mission de service public, l'actif transféré est comptabilisé dans les comptes de l'État aux valeurs comptables figurant dans les comptes de l'entité « transférante » à la date du transfert, en reprenant, le cas échéant, sa valeur brute, les amortissements cumulés, et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées.

Il peut arriver que des actifs corporels transférés ne soient pas comptabilisés dans les comptes de l'entité « transférante » pour diverses raisons (règles comptables antérieures qui ne prévoyaient pas une telle comptabilisation, difficultés d'évaluation, etc.). Dans cette situation, il s'avère souvent très difficile, voire impossible, de reconstituer la valeur historique de l'actif transféré. Ainsi pour des raisons pratiques, les entités se trouvant dans cette situation se réfèrent à la valeur vénale à la date du transfert dudit bien, cette valeur devenant, par convention, la valeur historique de l'actif.

Les retours d'actifs corporels qui avaient été transférés suivent les mêmes dispositions comptables que celles décrites ci-dessus.

⁶ Les frais financiers et les intérêts des capitaux empruntés sont comptabilisés en charges de la période au cours de laquelle ils ont couru.

La contrepartie de l'actif corporel transféré est inscrite en situation nette, au crédit dans les comptes de l'entité « receveuse » et au débit dans les comptes de l'entité « transférante ».

II.2. Évaluation à la date de clôture

II.2.1. Principe général

Amortissement

Un actif amortissable est une immobilisation dont la durée d'utilisation par l'État est déterminable. L'utilisation de l'actif se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de cet actif par l'État ou par l'atteinte du potentiel de service attendu de cet actif par l'État, selon un usage probable et limité dans le temps. La durée d'utilisation et le plan d'amortissement sont définis par l'État en fonction de la nature des immobilisations. La valeur amortissable de l'immobilisation est sa valeur brute sous déduction de sa valeur résiduelle estimée de façon fiable. En conséquence, un bien amortissable est amorti par la répartition systématique de sa valeur amortissable selon le rythme de consommation des avantages économiques attendus ou du potentiel de service attendu.

Dépréciation

Des tests de dépréciation sont pratiqués en cas d'indices de perte de valeur. Les indices de perte de valeur sont l'altération notable du potentiel de service, la dégradation physique ou l'obsolescence technique avérée de l'actif considéré.

Si la valeur d'usage de l'actif immobilisé devient notablement inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur d'usage par la comptabilisation d'une dépréciation.

Dans le cas de l'État, la majorité des actifs immobiliers sont utilisés pour mener à bien les missions de service public. Aussi, le recours au concept de valeur d'usage est plus adapté que celui de valeur actuelle, pour cette comparaison.

II.2.2. Cas particuliers

Les modalités d'évaluation à la date de clôture applicables aux sites naturels, aux cimetières, aux actifs immobiliers relevant de l'article L.1411-1 du code de la défense et aux dépôts pétroliers du service de l'énergie opérationnelle du ministère des armées, aux établissements pénitentiaires, aux infrastructures routières et aux barrages, sont développées dans les dispositions normatives.

III. MODIFICATIONS APPORTÉES À LA NORME EN 2021

En cohérence avec la façon dont l'État gère son patrimoine à long terme selon une approche de potentiel de service de l'actif, la méthode du coût amorti est étendue aux bâtiments à usage d'habitation et de bureaux, évalués jusqu'alors à la valeur vénale.

La distinction du parc immobilier en deux sous-catégories, hors usage et à usage d'habitation et de bureaux, devenue caduque n'est pas maintenue.

Les catégories d'immobilisations corporelles ont été revues en conséquence. Ainsi, la catégorie « Parc immobilier » est abandonnée.

Il a été décidé de revoir plus largement la classification des immobilisations corporelles, pour se rapprocher du droit commun comptable. En effet, tandis que les catégories d'immobilisations initialement prévues dans la norme correspondaient à autant de méthodes d'évaluation, elles ont été regroupées conformément à la nature des actifs présentés au bilan. La catégorie « Bâtiments », ainsi créée englobe notamment les bureaux et les logements, les établissements pénitentiaires, une part des actifs immobiliers relevant de l'article L. 1411-1 du code de la défense et les dépôts pétroliers du service de l'énergie opérationnelle du ministère des armées.

Les catégories d'immobilisations corporelles comprennent les biens historiques et culturels relevant de la norme 17.

Les terrains d'assiette des bâtiments et des autres infrastructures font dorénavant l'objet d'une comptabilisation distincte permettant de ne plus les inclure dans la base amortissable.

Les sites militaires sont comptabilisés dans la catégorie des terrains, des bâtiments ou des autres infrastructures en fonction de l'actif principal du site.

Les indices de perte de valeur des actifs sont étendus aux cas d'altération du potentiel de service de l'actif.

Une information figure en annexe sur les plus ou moins-values de cession d'actifs immobiliers réalisées au cours de l'exercice.

IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

Généralités

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

De façon générale, la norme, dans sa version de 2021, est conforme aux dispositions de droit commun. Concernant la définition d'une immobilisation corporelle, ses critères de comptabilisation, l'évaluation lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture, les principes sont cohérents avec ceux du Plan comptable général et de la norme IPSAS 17 sur les immobilisations corporelles.

Des nuances ont cependant été introduites pour tenir compte des spécificités de l'État. Elles sont présentées ci-après.

Définition des immobilisations corporelles

La norme retient pour la définition des actifs les notions complémentaires d'avantages économiques futurs et de disposition du potentiel de service, ce potentiel de service étant un élément essentiel pour caractériser les actifs immobiliers nécessaires aux missions menées par l'État.

Le traitement comptable des pièces de sécurité et de rechange suit les dispositions de droit commun, à l'exception de certaines pièces de rechange d'équipements militaires qui sont comptabilisées en stocks.

Évaluation lors de la comptabilisation initiale

La possibilité d'incorporer dans le coût des immobilisations des frais financiers et des intérêts des capitaux empruntés prévue par le code de commerce (article R. 123-178-2°) et le Plan comptable général (article 321-5.1) n'est pas offerte à l'État. Cette option n'a pas été introduite car, pour l'État, le principe est que les emprunts couvrent son besoin de financement et ne sont pas rattachables à des immobilisations corporelles définies.

Évaluation à la date de clôture

L'évaluation à la date de clôture des établissements pénitentiaires, des infrastructures routières et des barrages selon la méthode du coût de remplacement déprécié s'inspire du traitement présenté dans la norme IPSAS 21 sur la dépréciation d'actifs non générateurs de trésorerie. Si cette méthode d'évaluation est prévue par les référentiels comptables internationaux, elle n'est pas mentionnée dans le Plan comptable général.

Les sites naturels et les cimetières auxquels s'applique cette norme, ainsi que les actifs immobiliers relevant de l'article L.1411-1 du code de la défense et les dépôts pétroliers du service de l'énergie opérationnelle du ministère des armées sont évalués pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable et non dépréciable à la date de clôture.

Dans le cas de l'État, la majorité des actifs immobiliers sont utilisés pour mener à bien les missions de service public. Aussi le recours au concept de valeur d'usage est plus adapté que celui de la valeur actuelle.



NORME N° 6 LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Dispositions normatives

1. DÉFINITION ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE

1.1. Définition

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

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

1.2. Critères de comptabilisation : principes généraux

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

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

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

1.2.1. Critère du contrôle

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

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

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

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

1.2.2. Critère de l'évaluation fiable

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

1.3. Critères de comptabilisation : cas particuliers

1.3.1. Les actifs en location-financement

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

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

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

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

1.3.2. Les actifs contrôlés conjointement

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

1.3.3. Les actifs mis à disposition

Les actifs mis à la disposition de l'État

Pour qu'il l'inscrive à son bilan, l'État doit exercer le contrôle sur le bien, c'est-à-dire disposer d'un pouvoir de gestion sur le bien et en assumer les risques et les charges.

Les actifs mis à la disposition d'entités du secteur public par l'État

Les actifs de l'État placés sous le contrôle d'autres entités du secteur public de toute nature ne sont pas inscrits au bilan de l'État, mais à l'actif du bilan de ces entités.

1.3.4. Les travaux dont l'État est maître d'ouvrage

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

1.3.5. Les pièces de rechange et de sécurité

L'application des critères d'enregistrement d'un actif s'opère comme suit dans les situations suivantes :

- > les pièces de sécurité et les pièces de rechange principales que l'État compte utiliser sur une durée supérieure à 12 mois constituent des immobilisations corporelles ;
- > les éléments spécifiques ne pouvant être utilisés qu'avec une immobilisation (pièces de rechange et matériel d'entretien) constituent toujours des immobilisations corporelles.

L'État détient des pièces de rechanges indispensables au maintien en condition opérationnelle des équipements militaires. Nonobstant la valeur de ces actifs, ces éléments, dès lors qu'ils tombent sous la définition courante d'un actif, constituent des stocks.

1.3.6. Distinction entre les immobilisations et les stocks : cas particuliers des missiles et munitions

Les missiles et munitions sont par définition des stocks.

Toutefois, les missiles et munitions entrant dans le périmètre de la dissuasion nucléaire sont enregistrés en immobilisations en raison de la nature particulière de leur fonction.

1.4. Dépenses ultérieures

1.4.1. Le principe général

Une dépense ultérieure est immobilisable s'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'État, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant ou au moment où les dépenses sont engagées. L'écart par rapport au niveau d'origine consiste en l'allongement de la durée d'utilisation, l'augmentation de la capacité d'utilisation, la diminution du coût d'utilisation ou l'amélioration substantielle de la qualité de la production.

À l'inverse, les travaux de petites réparations, d'entretien courant, de maintenance, de remplacement à l'identique ou de remise en état sans amélioration sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont réalisés.

Par principe, toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable, est enregistrée à l'actif du bilan distinctement du bien principal « sous-jacent ». Un plan d'amortissement propre, reposant sur sa nature, lui est appliqué. Si les dépenses ultérieures immobilisables consistent à remplacer tout ou partie d'un actif principal qui n'a pas été amorti en totalité, son plan d'amortissement est revu en conséquence.

Par exception, pour les actifs évalués au coût de remplacement déprécié à la date de clôture, les dépenses ultérieures revêtant un caractère immobilisable sont prises en compte dans le coût de remplacement déprécié des actifs. Ainsi, elles ne font pas l'objet d'une comptabilisation distincte à l'actif du bilan de l'État ni d'un plan d'amortissement.

S'agissant des infrastructures routières comptabilisées au coût de remplacement déprécié à la date de clôture, les dépenses relatives à l'entretien préventif et aux travaux de réhabilitation sont considérées comme des dépenses ultérieures immobilisables.

1.4.2. Les dépenses de démantèlement et de remise en état d'immobilisations corporelles de l'État

Les traitements comptables diffèrent selon que la dégradation pour laquelle il y a obligation de remise en état est nécessitée ou non par les besoins de l'exploitation future de l'actif.

- > Dans le cas d'une dégradation nécessitée par l'activité future (cas d'une installation nécessaire à l'activité et qui devra être démantelée en fin d'exploitation), la dégradation est considérée comme immédiate. L'obligation résulte de la nature même du bien et cette obligation de démantèlement est connue dès l'origine. Ainsi, les coûts de démantèlement d'un actif correspondent aux coûts que l'État devra engager à l'issue de son exploitation. Ces coûts doivent être reconnus au passif sous forme d'une provision pour charges pour le montant total du coût de démantèlement dès la mise en service de l'actif et dès lors qu'ils

résultent d'une obligation légale ou réglementaire. La contrepartie du coût de la remise en état ainsi inscrite en provision est incorporée au coût de l'immobilisation lors de la comptabilisation initiale de celle-ci.

- > Les dépenses liées à des dégradations immédiates non nécessaires à l'activité future (cas notamment des pollutions accidentelles et du désamiantage) sont comptabilisées en charges au moment où les coûts sont encourus. En présence d'une obligation légale ou réglementaire, les futurs coûts de remise en état font l'objet d'une provision pour charges.
- > Les dépenses résultant d'une dégradation progressive (cas de la pollution proportionnelle à l'activité) sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de la constatation des dégradations. En présence d'une obligation légale ou réglementaire de remise en état, une provision pour charges est constatée au fur et à mesure de la dégradation.

1.5. Catégories d'immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles sont comptabilisées dans les catégories suivantes :

- > les terrains ;
- > les bâtiments ;
- > les infrastructures routières ;
- > les autres infrastructures ;
- > le matériel ;
- > les autres immobilisations corporelles ;
- > les immobilisations corporelles en cours.

Les sites militaires correspondent à des terrains, des bâtiments ou des autres infrastructures utilisés par les formations militaires et autres organismes du ministère des armées dans le cadre de la préparation des forces, de la logistique, du soutien, de la recherche, des activités techniques réalisées pour la préparation et la conduite des opérations d'armement. Ils constituent des ensembles cohérents et évalués globalement, ce qui signifie que tous les éléments du site sont considérés comme accessoires à l'actif principal. Les sites militaires sont affectés aux catégories en fonction de la nature de leur actif principal.

2. ÉVALUATION

2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

2.1.1. Principe général

Lors de leur comptabilisation initiale, hors cas particuliers prévus infra, les immobilisations sont enregistrées à leur coût d'acquisition, à leur coût de production, à leur valeur vénale ou pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

Coût d'acquisition

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 ; tous les rabais et remises 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.

Les frais administratifs et autres frais généraux pouvant être spécifiquement attribués à l'acquisition de l'actif ou à la mise en état de fonctionnement de l'actif constituent des éléments du coût d'acquisition de cet actif. De même, les frais de démarrage et les frais similaires de pré-exploitation, nécessaires pour mettre l'actif en état de fonctionnement, entrent dans le coût d'acquisition de cet actif.

En revanche, les coûts d'emprunts sont exclus du coût d'acquisition.

Coût de production

Les immobilisations produites par l'État sont évaluées à leur coût de production.

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

Il se compose du coût d'acquisition des matières consommées, des charges directes de production, des charges indirectes, de l'estimation initiale des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de remise en état du site sur lequel l'immobilisation produite est située.

Les études générant des frais de recherche appliquée ou de développement reconnus comme étant immobilisables relèvent des dispositions de la norme sur les immobilisations incorporelles. Exceptionnellement, lorsque ces dépenses concourent à la création d'une immobilisation corporelle (création d'un laboratoire, à titre d'exemple), elles sont enregistrées dans les comptes d'immobilisations concernées.

Les coûts d'emprunts n'entrent pas dans la détermination du coût de production.

Valeur vénale

Les immobilisations acquises à titre gratuit (dons et legs faits à l'État, biens vacants et sans maître, actifs dépendant de successions en déshérence, confiscations pénales d'actifs) sont enregistrées à leur valeur vénale à leur date d'acquisition ou à défaut à leur valeur dite « fiscale » ou à dire d'expert.

Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange total ou partiel avec une autre immobilisation corporelle ou un autre actif. Le coût d'un tel actif est évalué à la valeur vénale de l'actif échangé, ajustée du montant de trésorerie 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.

Valeur symbolique ou forfaitaire non révisable

Les sites naturels et les cimetières ne relevant pas de la norme 17 « Les biens historiques et culturels », ainsi que les actifs immobiliers relevant de l'article L.1411-1 du code de la défense et les dépôts pétroliers du service de l'énergie opérationnelle du ministère des armées sont évalués pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

À défaut de disposer du coût des terrains d'assiette lors de la comptabilisation initiale, ceux-ci sont évalués selon une valeur forfaitaire non révisable, établie à 15% de la valeur d'entrée des ensembles immobiliers dont le bâti est évalué au coût amorti.

2.1.2. Cas particuliers

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

Au bilan de l'État, les actifs 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 vénale du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location. Un contrat de location-financement est donc comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location.

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

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

Les actifs contrôlés conjointement

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

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

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

Les actifs mis à la disposition de l'État

Les actifs mis à la disposition de l'État sont comptabilisés à l'actif de ce dernier à la valeur comptable figurant dans les comptes de l'entité « transférante » à la date du transfert, en reprenant sa valeur brute, les amortissements cumulés, et les éventuelles dépréciations et provisions qui y sont attachées.

Lorsque l'actif corporel transféré n'est pas comptabilisé dans les comptes de l'entité « transférante » d'origine, la valeur à retenir est la valeur vénale, cette valeur devenant, par convention, la valeur historique de l'actif.

Les retours d'actif corporel transféré suivent les mêmes dispositions comptables que celles décrites ci-dessus.

2.2. Évaluation à la date de clôture

Les règles décrites ci-après sont applicables à l'ensemble des actifs contrôlés par l'État qui lui appartiennent ou dont il dispose par contrat de location-financement ou par convention de mise à disposition. Ainsi, les actifs financés par contrat de location-financement suivent des règles identiques à celles des actifs inclus dans la catégorie à laquelle ils se rapportent avec cependant la particularité d'être amortis sur la durée la plus courte de la durée de location ou de la durée d'utilité s'il n'y a pas de certitude raisonnable d'acquisition en fin de contrat.

2.2.1. Principe général

Les règles d'évaluation à la date de clôture s'appliquent par catégorie d'immobilisations corporelles, sauf cas particuliers.

Pour les actifs amortissables, la valeur à la date de clôture correspond à la valeur initiale diminuée du cumul des amortissements et, éventuellement, des dépréciations.

Les immobilisations corporelles ne sont pas susceptibles de faire l'objet de réévaluation à la date de clôture.

Amortissement

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

Le fait générateur de l'amortissement est la mise en service de l'immobilisation corporelle.

Une révision du plan d'amortissement (durée d'utilisation et mode d'amortissement) est envisagée en cas de modification significative de l'utilisation de l'actif, de la nature de l'actif ou à la suite d'une dépréciation.

Dépréciation

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

Ainsi, si la valeur d'usage d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur d'usage par la comptabilisation d'une dépréciation. La dépréciation est comptabilisée en charges et sa reprise éventuelle donne lieu à la constatation d'un produit.

Les indices de perte de valeur sont l'altération notable du potentiel de service de l'actif, ou sa dégradation physique ou l'obsolescence technique avérée.

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, le cas échéant, la durée d'amortissement restant à courir.

2.2.2. Cas particuliers

Les sites naturels, les cimetières visés par la présente norme sont évalués pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable et non dépréciable à la date de clôture.

Les actifs immobiliers relevant de l'article L.1411-1 du code de la défense et les dépôts pétroliers du service de l'énergie opérationnelle du ministère des armées sont évalués pour une valeur forfaitaire ou symbolique non révisable à la date de clôture. Ces actifs ne sont ni amortissables, ni dépréciables.

Les établissements pénitentiaires sont évalués à la date de clôture au coût de remplacement déprécié. Cette méthode est une évaluation fondée sur l'estimation du coût de remplacement du bien par un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique. Il est égal pour la valeur brute au coût de reconstruction à neuf, qui est minoré d'une dépréciation correspondant au coût estimé à la date de clôture de remise en état des actifs concernés.

À la date de clôture, cette valeur calculée est comparée avec la valeur comptable. La valeur comptable correspond au coût de remplacement déprécié à la date de clôture précédente augmenté, s'il y a lieu, des dépenses immobilisées de l'exercice, et de la variation de la dépréciation relative aux coûts de remise en état de l'exercice constatée entre les deux dates de clôture. L'éventuel écart positif ou négatif qui en résulte est comptabilisé en situation nette sous le libellé « écart de réévaluation ».

Les infrastructures routières, les barrages et les ouvrages qui leur sont associés sont également évalués au coût de remplacement déprécié décrit *supra*.

Les équipements militaires retirés du service actif, non cessibles et destinés à l'instruction au sol, aux musées, aux expositions statiques, aux prélèvements ou à la destruction, sont évalués pour une valeur symbolique.

Un bien détenu dans le cadre d'un contrat de location-financement, un bien cofinancé ou un bien mis à la disposition de l'État est évalué à la date de clôture selon la méthode applicable aux immobilisations corporelles de sa catégorie qui ne font pas l'objet de ce mode de financement.

3. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

3.1. Sortie du bilan

Une immobilisation corporelle doit être sortie du bilan lorsque l'État n'en a plus le contrôle.

3.1.1. Cessions

Les profits ou les pertes, provenant de la sortie d'une immobilisation corporelle génératrice de trésorerie, sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets et la valeur comptable de l'actif.

Les informations relatives aux plus ou moins-values de cessions réalisées durant l'exercice sont mentionnées dans l'annexe.

3.1.2. Transferts d'actifs

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

Il existe une contrepartie

C'est le cas par exemple d'une mise à disposition d'un bien à une entité publique sur laquelle l'État a des droits qui s'en trouvent augmentés d'autant.

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

Il n'existe pas de contrepartie

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

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

3.1.3. Mises au rebut

Les immobilisations ne figurant plus dans le patrimoine de l'État en raison de leur disparition ou de leur destruction cessent de figurer dans les comptes d'immobilisations.

La mise au rebut du bien est comptabilisée dans le compte de résultat.

3.2. Maintien au bilan d'immobilisations détenues bien que non utilisées

Les immobilisations corporelles qui sont conservées en vue d'une cession ultérieure, d'une mise au rebut ou de l'affectation à un nouvel usage, restent comptabilisées dans la catégorie d'immobilisations à laquelle elles appartiennent pour leur valeur comptable au moment de l'arrêt d'utilisation du bien. Elles continuent d'être évaluées selon les règles applicables à cette catégorie.

En cas d'arrêt d'utilisation d'une immobilisation corporelle pour non-conformité à de nouvelles normes, la valeur comptable nette est amortie sur la durée d'utilisation résiduelle de l'immobilisation jusqu'à la date butoir d'entrée en vigueur de la nouvelle norme. En conséquence, le plan d'amortissement doit être modifié.

Cas particulier des matériels militaires retirés du service actif

Les matériels militaires retirés du service actif, non cessibles et destinés à l'instruction au sol, aux musées, aux expositions statiques, aux prélèvements ou à la destruction sont évalués pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable et non amortie à la date de clôture.

3.3. Transaction de cession-bail

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

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

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

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

3.3.2. La transaction débouche sur un contrat de location simple

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

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

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1. Informations générales

L'annexe doit mentionner les informations générales suivantes :

- > les méthodes d'évaluation à la date de comptabilisation initiale et à la date de clôture par catégories d'immobilisations, ainsi que celles retenues pour les actifs mis à la disposition de l'État ;
- > 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 brute comptable des immobilisations corporelles entièrement amorties et encore en usage ;
- > la valeur brute comptable, les amortissements et éventuelles dépréciations des immobilisations corporelles inutilisées et prêtes à être sorties du bilan ;
- > le transfert d'immobilisations ;
- > le montant des plus ou moins-values de cessions réalisées au cours de l'exercice sur les actifs.

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

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

4.2.1. Contrats de location-financement

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

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

4.2.2. Autres informations

L'annexe décrit les principales dispositions des contrats relatifs à des immobilisations contrôlées conjointement, et notamment la partie financée par l'État et la partie financée par les autres partenaires.

Les dettes financières qui résulteront des contrats conclus et pour lesquels les investissements ne sont pas encore inscrits à son bilan sont mentionnées en annexe.

4.3. Tableaux des immobilisations corporelles par catégories

Des tableaux faisant apparaître par catégories d'immobilisations les éléments expliquant les variations des valeurs brutes et des valeurs nettes : les augmentations, les diminutions, les écarts de réévaluation pour les biens évalués en valeur de remplacement, les amortissements et les dépréciations, etc. doivent figurer en annexe.



NORME N° 6 LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Illustrations

LOCATION-FINANCEMENT ET DISPOSITIFS JURIDIQUES IMMOBILIERS

Après avoir écarté la qualification de contrat de service, l'État doit déterminer si un contrat de location est un contrat de location simple ou un contrat de location-financement. De cette qualification dépend le mode de comptabilisation du contrat. Pour qu'un contrat soit un contrat de location-financement, il convient qu'il relève de l'une des situations suivantes regroupées en trois types.

> Détention du bien

- Lorsque la durée du contrat est écoulee, la propriété du bien est transférée à l'État.
- La levée de l'option d'achat du bien par l'État en fin de contrat s'effectue à un prix qui doit être notablement inférieur à sa valeur de marché pour que, dès l'origine du contrat, la levée de l'option apparaisse comme hautement probable. Le transfert de propriété du bien peut intervenir ou non in fine.
- La nature spécifique du bien justifie son utilisation exclusive par l'État, sans recours à des modifications substantielles.
- L'État a la faculté de renouveler le contrat dans des conditions plus avantageuses que celles prévalant sur le marché.

> Durée de détention du bien

- La durée du contrat couvre la majeure partie de la durée de vie économique du bien, même en l'absence de transfert de propriété.

> Transfert des risques et avantages au preneur

- Au commencement du contrat, la valeur actuelle des paiements s'approche de la juste valeur du bien loué.
- En cas de résiliation du contrat par l'État, les pertes qui en résultent pour le bailleur sont à la charge de l'État.
- Les gains et les pertes consécutives aux variations de la juste valeur de la valeur résiduelle reviennent à l'État.

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

L'analyse du dispositif juridique existant conduit à considérer certains montages juridiques comme étant sur le fond des contrats de crédit-bail alors même qu'en la forme ils apparaissent comme des contrats de location simple. C'est le cas pour les clauses d'option d'achat assortissant notamment les baux de longue durée hors domaine public, les conventions de prise à bail de constructions édifiées par des opérateurs privés titulaires d'autorisation d'occupation temporaire du domaine public.

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

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



NORME N° 6 LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Annexe

CONVENTIONS ADOPTÉES EN 2004 ET MODIFICATIONS APPORTÉES À LA NORME

I. CONVENTIONS RETENUES LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004¹

En application de l'article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme a été établie en 2004 conformément aux principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'État.

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

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

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

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

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

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

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

¹ Rédaction inchangée par rapport à la version qui figurait dans le Recueil des normes comptables de l'État.

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

II. PRÉSENTATION DES DISPOSITIONS TRANSITOIRES POUR L'ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006

II.1. Exposé des motifs²

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

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

Les actifs pour lesquels le coût historique est indéterminable peuvent se ranger en deux catégories : ceux pour lesquels une valeur vénale est observable (par exemple des bâtiments 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 est retenue comme valeur initiale, dans le cas contraire des méthodes alternatives adaptées sont définies dans la norme, par exemple le coût de remplacement déprécié.

II.2 Dispositions normatives³

Lors de l'établissement du bilan d'ouverture de l'État, les dispositions particulières suivantes ont été appliquées pour l'évaluation des actifs.

II.2.1 Cas général

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

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

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

² Rédaction inchangée par rapport à la version qui figurait dans le Recueil des normes comptables de l'État.

³ Rédaction inchangée par rapport à la version qui figurait dans le Recueil des normes comptables de l'État.

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

II.2.2. Règles d'évaluation particulières pour certains actifs de l'État

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

II.2.2.1. Actifs pour lesquels il existe une valeur vénale directement observable

Pour cette catégorie d'actifs, la valeur vénale est retenue comme base de première comptabilisation.

Cette disposition concerne les terrains.

II.2.2.2. Actifs pour lesquels il n'existe pas de valeur vénale directement observable

Pour certains actifs publics, le coût historique n'est pas connu et il n'y a pas de valeur vénale reconnue et identifiable.

C'est le cas notamment pour les actifs spécifiques que sont les infrastructures routières et les établissements pénitentiaires. Ces actifs sont évalués à leur coût de remplacement déprécié. Par ailleurs, les actifs qui ont un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique ou forfaitaire non révisable et qui n'est pas mesurable (à titre d'exemple, les sites naturels) sont comptabilisés pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

III. PRÉSENTATION DES MODIFICATIONS APPORTÉES À LA NORME EN 2010

Le Conseil de normalisation des comptes publics a souhaité que le Recueil des normes comptables de l'État (RNCE) fasse l'objet d'une relecture critique au regard de l'expérience passée au cours de ces trois dernières années afin d'en améliorer la qualité. Dans ce cadre, le Conseil de normalisation des comptes publics propose de modifier certaines dispositions de la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

La norme 6 « Les immobilisations corporelles » prévoit des dispositions relatives à la comptabilisation d'une « charge d'utilisation annuelle » du parc immobilier non spécifique de l'État. Cette charge est calculée selon une méthode conventionnelle. Cette disposition normative innovante était destinée notamment à surmonter les difficultés rencontrées, lors de la rédaction initiale de la norme, pour retracer en compte de résultat l'effet de l'utilisation du potentiel de service du parc immobilier non spécifique. La charge d'utilisation annuelle s'apparente donc à un amortissement.

L'expérience passée a cependant montré :

- d'une part, que la charge d'utilisation annuelle ne permettait pas de retracer de manière satisfaisante en compte de résultat la charge comptable liée à l'utilisation du potentiel de service du parc immobilier non spécifique de l'État. En effet, par nature, cette charge calculée relèverait plutôt d'une comptabilité d'analyse des coûts ;
- d'autre part, et de manière plus générale, que cette disposition qui consiste, comme indiqué *supra*, à comptabiliser l'équivalent d'un amortissement n'est pas compatible avec le modèle d'évaluation du parc immobilier non spécifique à la valeur de marché, modèle retenu notamment en raison de la durée de vie indéfinie des actifs composant ce parc.

Dans l'attente d'une révision plus générale de la norme 6 sur le sujet du modèle d'évaluation du parc immobilier non spécifique de l'État, l'avis n° 2010-04 du 17 novembre 2010 propose que les dispositions relatives à la comptabilisation d'une charge d'utilisation annuelle puissent d'ores et déjà être supprimées de la norme 6. Les dispositions de cet avis sont applicables à compter du 1^{er} janvier 2010.

IV. PRÉSENTATION DES MODIFICATIONS APPORTÉES À LA NORME EN 2011

L'avis n° 2011-03 du 15 mars 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics est relatif au traitement comptable des biens immobiliers à durée de vie non déterminable (parc immobilier non spécifique) et à des modifications mineures de la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Les modifications des dispositions relatives aux biens ayant une durée de vie non déterminable, et en particulier le parc immobilier non spécifique, concernent trois points.

La baisse de potentiel de service pour le parc immobilier non spécifique est définie dans la norme et son traitement comptable précisé. Une baisse de potentiel de service est constatée sur le parc immobilier non spécifique lorsqu'il y a une dégradation significative de l'état physique du bien liée à des circonstances exceptionnelles (attentats, inondations, incendies, etc.) qui rendent le bien ou une partie du bien inutilisable. L'absence d'utilisation ou l'utilisation partielle d'un bien ne signifie pas qu'il y a baisse de potentiel de service. La baisse de potentiel de service est comptabilisée en charge comme une dépréciation. Cette charge a un caractère irréversible compte tenu du principe d'évaluation à chaque date de clôture des biens ayant une durée de vie non déterminable. En contrepartie de la charge, la baisse de potentiel de service affecte la valeur comptable de l'immobilisation.

Concernant la comptabilisation des variations de valeurs du parc immobilier non spécifique, le principe selon lequel la valeur de ce parc à la date de clôture doit être traduite au bilan sur la base de la valeur de marché est confirmé. La traduction comptable de la différence constatée avec la valeur comptable (situation nette ou charges) est mentionnée. Par ailleurs, la détermination de cette valeur comptable est également clarifiée. La norme précise qu'à la date de clôture, la valeur de marché est comparée avec la valeur comptable à la date de clôture précédente augmentée, s'il y a lieu, des dépenses immobilisées sur l'exercice et/ou diminuée d'une baisse de potentiel de service constatée entre les deux dates de clôture. L'écart éventuel qui en résulte est comptabilisé en situation nette sous le libellé « écart de réévaluation ». Néanmoins, si des dépenses ont été immobilisées au cours de l'exercice et qu'à la date de clôture, la valeur de marché est inférieure à la valeur comptable existant à la clôture, la différence est comptabilisée

en charge. Cette charge est irréversible compte tenu du mécanisme d'évaluation à chaque date de clôture des biens ayant une durée de vie non déterminable.

Enfin, le Conseil de normalisation des comptes publics propose de préciser le traitement comptable des dépenses ultérieures pour le parc immobilier non spécifique. La norme précise que ces dépenses ultérieures sont immobilisées dès qu'elles revêtent un caractère immobilisable, sans tenir compte d'une éventuelle dépréciation préalablement constatée. Les dispositions relatives aux dépenses ultérieures des actifs corporels autres que le parc immobilier non spécifique font l'objet de travaux et seront le cas échéant modifiées ultérieurement.

Les dispositions relatives au traitement comptable du parc immobilier non spécifique sont applicables aux états financiers de l'État à compter de l'exercice 2013.

V. PRÉSENTATION DES MODIFICATIONS APPORTÉES À LA NORME EN 2014

V.1 Présentation des modifications apportées par l'avis n° 2014-01 du Conseil de normalisation des comptes publics

Le Conseil de normalisation des comptes publics a adopté le 17 octobre 2014 l'avis n° 2014-01 relatif à la définition des catégories, aux modalités d'évaluation à la date de clôture des immobilisations corporelles de l'État, ainsi qu'à d'autres modifications mineures de la norme 6 « Les immobilisations corporelles ». Cet avis propose principalement des modifications dans les modalités de comptabilisation et d'évaluation à la date de clôture de certains actifs corporels de l'État, et notamment le parc immobilier. Une mise à jour du glossaire du Recueil des normes comptables de l'État en cohérence avec les modifications apportées à la norme 6 « Les immobilisations corporelles » est également proposée.

Nouvelle définition des catégories d'immobilisations corporelles

Cet avis donne une nouvelle définition des catégories et des sous-catégories comptables sur lesquelles sont fondés les principes de comptabilisation et d'évaluation des immobilisations corporelles. Le critère de distinction « immobilisation spécifique / immobilisation non spécifique » pour le parc immobilier de l'État, qui s'est avéré inopérant, ne figure désormais plus dans la norme 6. La liste des catégories comptables initialement définie a été complétée des catégories suivantes : les sites naturels et les cimetières, les barrages, les biens immobiliers sui generis du ministère des armées et les autres infrastructures.

Quant au parc immobilier, des précisions ont été apportées. Cette catégorie comprend dorénavant deux sous-catégories : d'une part, le parc immobilier, hors bâtiments à usage d'habitation et de bureaux et ses terrains d'assiette, et, d'autre part, le parc immobilier à usage d'habitation et de bureaux et ses terrains d'assiette.

Évaluation à la date de clôture des immobilisations corporelles

Concernant l'évaluation à la date de clôture des immobilisations corporelles, l'avis privilégie la méthode d'évaluation au coût amorti à la date de clôture. Cette approche est conforme aux dispositions du cadre conceptuel des comptes publics et des avis déjà publiés par le Conseil.

Les catégories et sous-catégories comptables ont été redéfinies de façon objective et cohérente et sont dorénavant l'unique point d'entrée pour la comptabilisation et l'évaluation des immobilisations corporelles. Cette redéfinition induit l'abandon du critère de distinction « spécifique / non spécifique » pour le parc immobilier de l'État.

Ainsi, le parc immobilier se compose, au plus tard à la fin de l'exercice 2018, de deux sous-catégories : d'une part, le parc immobilier, hors bâtiments à usage d'habitation et de bureaux et ses terrains d'assiette, et, d'autre part, le parc immobilier à usage d'habitation et de bureaux et ses terrains d'assiette.

Chacune de ces deux sous-catégories comporte des modalités d'évaluation qui lui sont propres. Le parc immobilier et ses terrains d'assiette, à l'exclusion des bâtiments à usage d'habitation et de bureaux et leurs terrains d'assiette, est dorénavant évalué au coût amorti à la date de clôture, l'évaluation à la valeur vénale à la date de clôture ayant été abandonnée, en cohérence avec la façon dont l'État gère son patrimoine sur le long terme. Seuls les parcs immobiliers à usage d'habitation et de bureaux et ses terrains d'assiette restent évalués à la valeur vénale à la date de clôture.

Par ailleurs, la redéfinition des catégories a été l'occasion d'étendre aux terrains et aux autres infrastructures la méthode d'évaluation au coût, le cas échéant amorti, à la date de clôture.

Les sites naturels et les cimetières sont évalués à la date de clôture à la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

Les biens immobiliers *sui generis* du ministère de la défense sont identifiés par une liste fermée et exhaustive. Participant à la réalisation de la mission régaliennne de défense de l'État, l'avis propose qu'ils soient également évalués à la date de clôture à la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

Certaines catégories d'immobilisations restent évaluées selon la méthode du coût de remplacement déprécié, de la valeur vénale ou de la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

Dépenses ultérieures

S'agissant des dispositions relatives au traitement des dépenses ultérieures et au concept de composants, cet avis clarifie les dispositions de cette norme 6 « Les immobilisations corporelles ». Ainsi, le traitement des dépenses ultérieures s'inspire de l'avis n° 2012-07 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux actifs historiques et culturels, qui l'assimile à une décomposition par composants.

Terme de valeur vénale

Le terme « valeur vénale » est retenu à la place de celui de « valeur de marché » dans l'ensemble de la norme par souci d'homogénéité et de conformité aux dispositions de droit commun. Les notions de « valeur de marché » et de « valeur vénale » sont similaires et cette modification rédactionnelle n'emporte aucun changement de traitement comptable.

Autres modifications apportées à la norme

Les paragraphes traitant des biens mis à disposition ont été complétés des dispositions de l'avis n° 2013-04 du 12 avril 2013 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux transferts d'actifs corporels entre entités du secteur public.

Par ailleurs, les paragraphes relatifs aux stocks (norme 8 du Recueil des normes comptables de l'État), aux biens historiques et culturels (norme 17) et aux contrats concourant à la réalisation d'un service public (norme 18) ont été supprimés afin d'éviter tout chevauchement de dispositions.

Enfin, le glossaire du Recueil a été revu ou complété, selon le cas, pour les notions suivantes : juste valeur, potentiel de service, site militaire, valeur actuelle, valeur brute, valeur nette comptable, valeur d'inventaire, valeur d'usage, valeur recouvrable, valeur résiduelle, valeur vénale et valeur de marché.

V.2. Dispositions transitoires figurant dans les dispositions normatives⁴

Pour des raisons historiques, et notamment suite à l'établissement du premier bilan d'ouverture de l'État au 1^{er} janvier 2006, les terrains et le parc immobilier utilisé pour des usages non spécifiques de l'État étaient évalués à la valeur vénale à la date de clôture.

Le parc immobilier de l'État (incluant ses terrains d'assiette) est évalué à la date de clôture au coût amorti, au plus tard à la fin de l'exercice 2018. Par exception, seuls les bâtiments à usage d'habitation et de bureaux, et leurs terrains d'assiette, restent évalués à la date de clôture à la valeur vénale.

Au plus tard à la fin de l'exercice 2018, les terrains ne faisant pas partie d'un actif immobilier sont évalués au coût, et les autres infrastructures au coût amorti.

Au plus tard à la fin de l'exercice 2018, les sites naturels, les cimetières, les biens « *sui generis* » du ministère de la défense et les équipements militaires retirés du service actif sont évalués à une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable. Ces actifs ne sont ni amortis, ni dépréciés.

Application de ce changement de modalités d'évaluation

Pour l'application de ces nouvelles dispositions normatives, concernant les immobilisations corporelles du parc immobilier qui étaient évaluées, jusqu'alors, à la valeur vénale à la date de clôture et, qui seront, désormais, évaluées au coût amorti, la valeur vénale retenue pour la clôture au 31 décembre de l'exercice précédent devient, par mesure de simplification, la valeur initiale du bien servant de base amortissable pour l'avenir. Ces actifs sont amortis pour des durées forfaitaires fixées par instruction du directeur général des finances publiques. À défaut de telles dispositions, ils sont amortis pour une durée forfaitaire de 50 ans.

La date de changement de modalités d'évaluation correspond à la date de début d'amortissement. Cette méthode prospective présente l'avantage de ne pas avoir à se fonder sur la date de mise en service dudit actif, le plus souvent inconnue.

Une information appropriée est donnée en annexe.

Pour les actifs appartenant à la catégorie « autres infrastructures » évalués en valeur de marché ou en valeur forfaitaire, la valeur nette comptable à la date de clôture au 31 décembre de l'exercice précédent le changement de modalités d'évaluation devient la valeur initiale du bien servant de base amortissable pour l'avenir.

⁴ Rédaction inchangée par rapport à la version qui figurait dans le Recueil des normes comptables de l'État.

Pour les sites naturels, les cimetières, les biens *sui generis* du ministère de la défense et les équipements militaires retirés du service actif désormais évalués à une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable :

- > les actifs d'ores et déjà contrôlés mais non encore comptabilisés le sont à la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable ;
- > s'agissant des actifs faisant partie du patrimoine de l'État qui sont déjà comptabilisés à la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable, cette valeur est inchangée ;
- > s'agissant des actifs faisant partie du patrimoine de l'État qui sont déjà comptabilisés à la valeur vénale, la nouvelle valeur initiale est la valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

NORME N° 7
LES IMMOBILISATIONS
FINANCIÈRES

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	109
I. LES PRÊTS ET AVANCES	109
II. LES PARTICIPATIONS	109
II.1. Les catégories de participation	109
II.1.1. Le statut juridique des entités liées à l'État	109
II.1.2. La classification des participations de l'État sur la base d'une approche par le contrôle	110
II.2. L'évaluation des participations	110
II.2.1. L'évaluation lors de la comptabilisation initiale	110
II.2.2. L'évaluation à la date de clôture	110
II.2.3. Indisponibilité des états financiers de l'exercice	112
III. LES CRÉANCES RATTACHÉES AUX PARTICIPATIONS	112
IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004	112
V. ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006	113
DISPOSITIONS NORMATIVES	114
1. CHAMP D'APPLICATION	114
1.1. Définitions	114
1.2. Catégories de participations	114
1.2.1. Critères et indicateurs de contrôle	115
1.2.1.1. Critères généraux de reconnaissance du contrôle	138
1.2.1.2. Indicateurs de contrôle	139
1.2.1.3. Restrictions ou exclusions du contrôle	139
1.2.2. Entités contrôlées	117
1.2.3. Entités non contrôlées	117
1.3. Créances rattachées aux participations	117
2. COMPTABILISATION	117
2.1. Participations	117
2.2. Prêts et avances	117
3. ÉVALUATION	118
3.1. Participations	118
3.1.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	118
3.1.2. Évaluation à la date de clôture	118
3.1.2.1. Participations évaluées par équivalence	144
3.1.2.2. Participations évaluées au coût d'acquisition	145
3.1.3. Valeur de sortie des participations	119
3.2. Prêts et avances	119
4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	119
5. DISPOSITIONS APPLICABLES POUR L'ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1^{ER} JANVIER 2006	119



NORME N° 7

LES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

Exposé des motifs

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

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

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

I. LES PRÊTS ET AVANCES

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

II. LES PARTICIPATIONS

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

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

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

II.1. Les catégories de participation

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

Les entités liées à l'État ont des formes juridiques variées : sociétés, établissements publics de toute nature (administratifs, industriels et commerciaux, scientifiques et technologiques, à

caractère scientifique, culturel ou professionnel), groupements d'intérêt public, groupements d'intérêt économique, associations.

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

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

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

Les dispositions normatives prévoient des cas de restrictions ou d'exclusions du contrôle, qui résultent de dispositions constitutionnelles, organiques ou législatives.

Ainsi, dans certains cas, des entités sont rattachées, par des dispositions constitutionnelles et organiques, à des champs de gouvernance spécifiques et distincts de celui de l'État. C'est le cas des entités de la sphère locale (relevant des principes de gouvernance financière fondés sur l'article 72 de la Constitution) et des entités relevant du « domaine de la sécurité sociale », défini comme l'ensemble des entités entrant dans le champ de la loi de financement de la sécurité sociale prévue par l'article 34 de la Constitution ou soumises aux objectifs qu'elle fixe en matière d'équilibre financier.

Au sein du « domaine de la sécurité sociale », les établissements publics nationaux et les autres entités dans lesquels l'État détient un droit découlant d'un apport en capital sont classés dans la catégorie des entités non contrôlées. Les autres entités relevant du domaine de la sécurité sociale ne sont pas des participations de l'État.

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

II.2. L'évaluation des participations

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

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

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

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

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

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

À condition que leur évolution ne résulte pas de circonstances accidentelles, les éléments suivants peuvent être pris en considération pour cette estimation : rentabilité et perspectives de

rentabilité, capitaux propres, perspectives de réalisation, conjoncture économique, cours moyens de bourse du dernier mois, ainsi que les motifs d'appréciation sur lesquels repose la transaction d'origine. »

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

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

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

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

- > l'État n'établit pas de comptes consolidés ;
- > toutes les entités contrôlées par l'État (de manière exclusive ou conjointe) sont évaluées par équivalence ;
- > de manière générale, il n'est pas prévu d'opérer les retraitements prévus par les règles de consolidation¹. En revanche, un examen ponctuel de certains traitements opérés par les entités pourra avoir lieu, et certains retraitements particuliers pourront être effectués, le cas échéant.

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

L'utilisation de la quote-part des capitaux propres consolidés (hors intérêts minoritaires) pour le calcul de cette valeur d'équivalence, prévue par les dispositions normatives, rend compte de la valeur de la participation d'une manière plus adaptée que la prise en compte des capitaux propres sociaux de ces entités, notamment en cas de détentions indirectes.

¹ L'État n'établissant pas, pour le moment, de comptes consolidés, les règles de consolidation qui lui seraient applicables ne sont pas connues, même s'il paraît évident qu'elles s'inspireraient des règles applicables aux entreprises, sous réserve de spécificités.

II.2.3. Indisponibilité des états financiers de l'exercice

Il peut exister un décalage d'un an entre les jeux de comptes utilisés pour évaluer les participations dans les comptes de l'État et l'exercice concerné pour l'État. Ce décalage fait l'objet d'un examen entité par entité, en commençant par les entités les plus significatives. L'évaluation par équivalence s'applique, par principe, aux comptes de l'année correspondante. Lorsqu'une impossibilité technique empêche cette utilisation, cette situation est indiquée au cas par cas dans les comptes de l'État.

III. LES CRÉANCES RATTACHÉES AUX PARTICIPATIONS

Les créances rattachées sont principalement constituées par les prêts et avances accordés par l'État à des entités qui répondent à la définition des participations. Conformément aux dispositions prévues par le Plan comptable général, ces créances ne sont pas comptabilisées parmi les autres prêts et avances, mais sont rattachées aux participations de l'État correspondantes.

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

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

S'agissant des participations, la partie relative à la définition et aux critères d'appréciation du contrôle a été établie en référence à la norme IPSAS 6, elle-même proche de la norme IAS 27. En effet, la notion de contrôle, utilisée en consolidation, est définie dans les référentiels qui traitent des comptes consolidés.

La partie relative à l'évaluation lors de la comptabilisation initiale a été établie conformément au Plan comptable général. Il en va de même pour les dispositions relatives aux participations évaluées au coût d'acquisition, (dispositions conformes au règlement CRC n° 2002-10 du 12 décembre 2002 relatif à l'amortissement et à la dépréciation des actifs). La partie relative à l'évaluation par équivalence a été établie conformément aux dispositions correspondantes du Plan comptable général (art. 332-4), sous la réserve des dérogations qui concernent les conditions d'application de cette méthode.

La définition du coût d'acquisition, qui intègre certains coûts de transaction (honoraires, commissions) et frais de banque, a été établie conformément aux dispositions de la norme IAS 22². De manière générale, les normes internationales préconisent l'intégration d'un certain nombre de coûts liés aux acquisitions d'actifs dans la valeur initiale.

² La norme IAS 22 a été depuis remplacée par la norme IFRS 3. Ce texte est donc maintenu dans l'exposé des motifs à titre d'information historique.

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

La valeur nette comptable des participations figurant au bilan de clôture du compte général de l'administration des finances tient lieu de valeur d'entrée lors du premier exercice d'application de la norme.

Il est précisé que, conformément aux règles définies par la norme 14 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs », les dispositions relatives à l'évaluation des participations prévues pour l'établissement du bilan d'ouverture s'appliquent en cas de correction d'une erreur intervenue lors du premier exercice d'application de la norme.



NORME N° 7 LES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. Définitions

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

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

Participations de l'État

Constituent des participations de l'État les droits détenus par l'État sur d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, qui créent un lien durable avec celles-ci. Ces droits peuvent découler :

- > de la détention de parts de capital dans les entités concernées ;
- > ou du statut juridique des entités concernées ;
- > ou de l'existence d'un contrôle (au sens défini ci-dessous) de ces entités par l'État.

Entités du périmètre

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

Prêts et avances accordés par l'État

Les prêts et avances sont des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'État s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.

Les prêts sont accordés pour une durée supérieure à 4 ans, alors que les avances sont octroyées par l'État pour une durée de 2 ans, renouvelable une fois sur autorisation expresse.

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

1.2. Catégories de participations

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

Les participations se divisent en deux catégories :

- > participations relatives à des entités contrôlées par l'État ;
- > participations relatives à des entités non contrôlées par l'État.

1.2.1. Critères et indicateurs de contrôle

Dans cette norme, le contrôle est défini comme la capacité de l'État à maîtriser l'activité opérationnelle et financière d'une autre entité, de manière à retirer un avantage et/ou à assumer les risques de cette activité.

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

- > la nature des liens entre l'État et l'entité est examinée au regard des « critères généraux de reconnaissance du contrôle » (§ 1.2.1.1 ci-dessous), ce qui peut aboutir à un classement de l'entité dans l'une ou l'autre des catégories ;
- > si ces dispositions ne sont pas pertinentes pour déterminer le contrôle ou l'absence de contrôle, alors sont utilisés les « indicateurs de contrôle » (§ 1.2.1.2).

1.2.1.1. Critères généraux de reconnaissance du contrôle

L'État est considéré comme contrôlant une autre entité si l'un au moins des « critères relatifs au pouvoir de contrôle » et l'un au moins des « critères d'avantage ou de risque » présentés ci-dessous sont réputés être remplis, à moins qu'il n'existe un autre élément établissant sans équivoque l'existence du contrôle de l'État.

a) Critères relatifs au pouvoir de contrôle :

- > l'État détient, directement ou indirectement, la majorité des droits de vote dans l'organe délibérant (assemblée générale ou autre organe de ce type) de l'entité concernée ;
- > l'État a le pouvoir, qu'il soit garanti par des dispositions juridiques spécifiques ou simplement exercé dans le cadre des règles générales existantes, de nommer ou de révoquer la majorité des membres de l'organe dirigeant (conseil d'administration ou autre organe de ce type) de l'entité concernée ;
- > l'État a le pouvoir de réunir la majorité des droits de vote lors des réunions de l'organe dirigeant de l'entité concernée ; l'État est présumé exercer ce contrôle lorsqu'il dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote supérieure à 40%, et qu'aucune autre personne ne détient directement ou indirectement une fraction supérieure à la sienne ;
- > l'État détient le contrôle de l'entité en vertu de dispositions explicites.

b) Critères relatifs aux avantages retirés de l'activité et aux risques assumés par l'État :

- > l'État a le pouvoir de faire cesser l'activité de l'entité concernée, et d'en obtenir un niveau significatif des avantages économiques résiduels ou d'en supporter un niveau significatif d'obligations ;
- > l'État a le pouvoir d'imposer des transferts d'actifs (par exemple monétaires) en provenance de l'entité concernée à son profit, et/ou détient la responsabilité de certaines obligations de l'entité concernée.

1.2.1.2. Indicateurs de contrôle

Lorsque les critères généraux listés ci-dessus ne permettent pas de déterminer si l'entité concernée est contrôlée ou non par l'État, les éléments suivants constituent, pris individuellement ou de manière globale, des indicateurs de l'existence d'un tel contrôle.

a) Éléments relatifs au pouvoir de contrôle :

- > l'État a la capacité de rejeter le budget de fonctionnement ou d'investissement de l'entité concernée ;
- > l'État a la capacité de rejeter, annuler ou modifier les décisions de l'organe dirigeant de l'entité concernée ;
- > l'État a la capacité d'approuver le recrutement, le changement d'affectation ou la révocation des dirigeants de l'entité concernée ;
- > la mission de l'entité concernée est établie et limitée par la loi ;
- > l'État détient une action spécifique lui conférant certains droits tels qu'un droit de veto sur l'évolution du capital, la cession d'actifs, ou d'autres droits de ce type.

b) Éléments liés aux avantages retirés de l'activité et aux risques assumés par l'État :

- > l'État détient un droit direct ou indirect sur l'actif (ou le passif) net de l'entité concernée, avec un accès continu à ce dernier ;
- > l'État détient un droit sur un niveau significatif de l'actif (ou du passif) net de l'entité concernée en cas de liquidation ;
- > l'État a la capacité d'imposer à l'entité concernée une coopération de manière à atteindre ses propres objectifs ;
- > l'État est responsable du passif résiduel de l'entité concernée.

1.2.1.3. Restrictions ou exclusions du contrôle

Dans certains cas, des dispositions restreignent ou excluent le contrôle de l'État sur l'entité considérée.

Il s'agit de dispositions constitutionnelles, organiques ou législatives établissant des champs de gouvernance spécifiques et distincts de l'entité comptable « État » ou ayant pour conséquence l'absence, pour l'État, d'avantages qu'il pourrait tirer de l'activité de l'entité considérée.

Cette situation doit conduire à un examen approfondi des missions et de l'activité des entités concernées par ce type de dispositions, de manière à déterminer une restriction ou une exclusion au contrôle.

1.2.2. Entités contrôlées

Les entités contrôlées comprennent les entités contrôlées de manière directe et indirecte. Le contrôle indirect s'apprécie par l'application, par les entités concernées, des règles relatives à la consolidation¹.

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

1.2.3. Entités non contrôlées

Les entités ne répondant pas à la définition et aux critères des entités contrôlées, sont classées dans la catégorie des entités non contrôlées.

Les entités sur lesquelles le contrôle de l'État est sérieusement restreint ou exclu sont également classées dans cette catégorie de participations.

1.3. Créances rattachées aux participations

Les créances (dividendes, intérêts, parts de résultat) sont rattachées aux participations qui les engendrent. Les prêts et les avances consentis par l'État aux entités, contrôlées ou non, qui font partie de ses participations, sont également rattachés aux participations concernées.

2. COMPTABILISATION

2.1. Participations

La comptabilisation des participations à l'actif du bilan de l'État prend effet au moment où les droits correspondants sont transférés à l'État.

2.2. Prêts et avances

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

Les prêts et avances sont rattachés à l'exercice au cours duquel les droits correspondants sont nés.

Les avances dont le remboursement est directement soumis à la réalisation de conditions dûment identifiées lors de la comptabilisation initiale, font l'objet, en plus de leur inscription à l'actif de l'État, d'une information en annexe.

¹ L'article 136 de la loi n° 2002-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière étend l'obligation d'établir des comptes consolidés aux établissements publics de l'État soumis aux règles de la comptabilité publique, à partir du 1^{er} janvier 2006.

3. ÉVALUATION

3.1. Participations

3.1.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

À leur entrée dans le patrimoine de l'État, les participations sont évaluées à leur coût d'acquisition.

Le coût d'acquisition des participations est égal au prix auquel elles ont été acquises ou aux apports initiaux de l'État. Les coûts tels que les commissions d'intermédiaires, les honoraires et les frais de banque sont inclus dans le coût d'acquisition, dans la mesure où ces frais sont directement rattachables à une opération.

Le financement par l'État, quand il n'est pas maître d'ouvrage, de travaux sur des biens contrôlés par une entité contrôlée est imputé sur la participation de l'État dans cette entité contrôlée. Il en est de même lors de leur livraison lorsque l'État a été maître d'ouvrage de tels travaux.

3.1.2. Évaluation à la date de clôture

À la date de clôture, l'État évalue ses participations de la manière suivante :

- > pour les participations relevant de la catégorie des entités contrôlées, à la valeur d'équivalence des participations concernées ;
- > pour les participations relevant de la catégorie des entités non contrôlées, au coût d'acquisition.

3.1.2.1. Participations évaluées par équivalence

La valeur d'équivalence d'une participation est égale à la quote-part, détenue directement par l'État, des capitaux propres de l'entité concernée.

En cas d'établissement de comptes consolidés de l'entité, les capitaux propres à prendre en compte sont les capitaux propres consolidés hors intérêts minoritaires.

À la date de clôture, la variation de la valeur globale d'équivalence des participations par rapport à l'année précédente est inscrite en écart d'équivalence.

Si la valeur globale d'équivalence des participations est inférieure à leur valeur globale initiale, une dépréciation globale est constatée. La dépréciation constatée au cours de l'exercice donne lieu à une dotation aux dépréciations, comptabilisée en charge de l'exercice.

Si la valeur globale d'équivalence est négative, une provision pour risque global est constituée à due concurrence de la valeur négative, une dépréciation globale étant par ailleurs constatée à hauteur de la valeur globale initiale. La provision constatée au cours de l'exercice donne lieu à une dotation aux provisions, comptabilisée en charge de l'exercice.

3.1.2.2. Participations évaluées au coût d'acquisition

Un test de dépréciation est pratiqué, en fin d'exercice, s'il existe un indice quelconque montrant que l'actif concerné a pu perdre notablement de sa valeur. La valeur nette comptable de la participation est comparée à sa valeur actuelle.

Si la valeur actuelle de la participation est jugée notablement (c'est-à-dire de manière significative) inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation est constatée.

La valeur nette comptable est égale à la valeur d'entrée, diminuée des éventuelles dépréciations. La valeur actuelle s'apprécie en fonction de l'utilité de l'actif pour l'État. Pour les participations de l'État, la valeur d'équivalence des participations tient lieu de valeur actuelle.

3.1.3. Valeur de sortie des participations

Lors de la sortie d'une participation, celle-ci est sortie de l'actif du bilan de l'État pour sa valeur d'entrée au bilan.

3.2. Prêts et avances

Les prêts et avances sont initialement comptabilisés à leur valeur nominale de remboursement.

La valeur d'inventaire des prêts et avances est égale à leur valeur actuelle, celle-ci étant une valeur d'estimation qui s'apprécie au regard de l'utilité de la créance pour l'État.

Une dépréciation est constatée dès l'apparition d'une perte probable, c'est-à-dire lorsque la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur nominale de remboursement.

Les prêts et avances dont la valeur nominale de remboursement a diminué font l'objet :

- > de la constatation d'une charge si la diminution est certaine et définitive ;
- > d'une dépréciation si la diminution est réversible.

Les prêts et avances dont la valeur nominale de remboursement a augmenté font l'objet de la constatation d'un produit si l'augmentation est certaine et définitive ; si l'augmentation est réversible, la créance est conservée à sa valeur d'entrée.

Les intérêts courus sont rattachés au principal de la créance de l'État.

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

Dans les états financiers, sont présentés en annexe les tableaux de synthèse suivants :

Participations :

- > Liste des participations significatives contrôlées et détenues de manière directe, avec indication du taux de participation.
- > Tableau des mouvements (cessions, acquisitions et fusions) de participations au cours de l'exercice.
- > Tableau de ventilation de l'écart d'équivalence par catégories.
- > Tableau des participations relatives à des entités présentant des capitaux propres négatifs.

Prêts et avances :

- > Montant et nature des avances dont le remboursement est conditionnel.

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

La valeur nette comptable des participations figurant au bilan de clôture du compte général de l'administration des finances tient lieu de valeur d'entrée lors du premier exercice d'application de la présente norme.

NORME N° 8

LES STOCKS

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	122
I. DÉFINITION	122
I.1. Définition	122
I.2. Seuils de signification.....	123
II. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION	123
II.1. Spécificité des stocks pour l'État	123
II.2. Principes d'évaluation.....	124
II.3. Les composantes du coût des stocks	124
II.4. Méthodes de détermination du coût des éléments stockés fongibles	124
II.5. Dépréciation des stocks	125
III. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	125
III.1. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	125
III.2. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux.....	125
DISPOSITIONS NORMATIVES	126
1. DÉFINITION	126
2. COMPTABILISATION	126
3. ÉVALUATION	126
3.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	126
3.1.1. Coût d'acquisition des stocks acquis à titre onéreux	127
3.1.2. Coût de production des stocks et en-cours produits par l'État.....	127
3.1.3. Valeur vénale des stocks reçus à titre gratuit ou par voie d'échange.....	127
3.2. Méthodes de détermination du coût des éléments stockés	127
3.2.1. Éléments non fongibles.....	128
3.2.2. Éléments fongibles	128
3.3. Évaluation à la date de clôture	128
3.3.1. Biens et en-cours de production de biens et de services destinés à être vendus dans des conditions normales de marché.....	128
3.3.2. Biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique ou à être utilisés dans le cadre des activités de l'État.....	129
3.3.3. Stocks faisant l'objet d'un contrat de vente ferme	129
3.3.4. Difficultés à déterminer le coût d'acquisition ou de production	129
3.4. Comptabilisation de la variation des stocks	129
4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	129
4.1. Méthodes comptables	129
4.2. Informations chiffrées	130



NORME N° 8 LES STOCKS

Exposé des motifs

La norme définit les dispositions comptables relatives aux stocks de l'État. Elle aborde, d'une part, les questions de définition, et, d'autre part, les critères de comptabilisation et les méthodes d'évaluation à utiliser lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture.

I. DÉFINITION

I.1. Définition

Les stocks sont des actifs.

Ils comprennent les produits finis ou en cours fabriqués par l'État ainsi que les matières premières et fournitures qu'il acquiert afin de les faire entrer dans un processus de production de biens ou de services, ou de les utiliser dans le cadre de ses activités. Lorsqu'ils ne sont pas utilisés en interne, les éléments ainsi stockés sont destinés à être, in fine, soit vendus, soit distribués à des tiers pour un prix nul ou symbolique.

Les stocks incluent également les en-cours de production de services individualisables qui revêtent un caractère marchand. Ces en-cours correspondent à des services qui ont vocation à être vendus à des conditions normales de marché, isolément ou dans le cadre d'autres travaux ou prestations revêtant un caractère marchand.

Pour l'État, les stocks sont susceptibles de comprendre¹ :

- > les approvisionnements de consommables ;
- > les munitions, à l'exception de celles entrant dans le périmètre de la dissuasion nucléaire, qui n'ont, par nature, pas vocation à être utilisées ;
- > les pièces de rechange indispensables au maintien en condition opérationnelle des équipements militaires et les autres pièces détachées destinées aux immobilisations corporelles² ;
- > les réserves stratégiques si elles ont la nature de stocks ;
- > les produits finis ou en-cours ;
- > les en-cours de production de services présentant un double caractère individualisable et marchand (par exemple : étude destinée à être vendue à un commanditaire ou travaux d'ingénierie au profit de tiers) ;

¹ Cette liste, non limitative, n'a pas pour conséquence de définir des catégories servant à présenter l'actif du bilan ou utilisées dans l'annexe conformément au § 4.2 des dispositions normatives *infra*.

² Cf. paragraphe I.3.4. Les pièces de rechange et de sécurité, de la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

- > les stocks détenus par les tiers dès lors que l'État en a le contrôle.

I.2. Seuils de signification

Des seuils unitaires³ de signification peuvent être fixés par l'État, et déterminés, par exemple, par catégories d'éléments, par types de processus de production de biens ou services, ou par types d'activités concernées.

II. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

II.1. Spécificité des stocks pour l'État

La technique comptable des stocks permet aux entreprises de rattacher, dans le même exercice comptable, les produits et les charges exposées pour les obtenir.

Cette technique trouve à s'appliquer de la même manière dans le secteur public aux biens et services, dès lors qu'ils sont destinés à être vendus à des conditions normales de marché. Selon cette technique, la valeur comptable des produits, matières premières et fournitures est comptabilisée en charges lorsque l'élément stocké est vendu (ou utilisé dans un processus de production de biens ou de services). De même, pour les en-cours correspondant à un service marchand individualisable, le coût du service stocké est porté en charges au moment où il est rendu.

Cependant, une des spécificités du secteur public est la distribution de biens ou la fourniture de services aux usagers, gratuitement ou à un tarif sans rapport direct avec les coûts réels de ces biens ou de ces services.

Dans ce cadre non marchand, l'utilisation de la technique des stocks conserve son intérêt dans la perspective d'un suivi physique des produits, matières premières et fournitures. En revanche, le rattachement des charges aux produits est, par définition, sans objet. Il convient dès lors de définir les règles spécifiques régissant la reconnaissance et l'évaluation des stocks concernés, et la date de comptabilisation des charges correspondant à leur distribution, usage ou échange.

- > Les produits, matières premières et fournitures utilisés, échangés ou distribués pour un prix nul ou symbolique sont inscrits en stocks dans les conditions fixées par la norme. Leur coût est comptabilisé en charges quand ces biens sont utilisés, échangés ou distribués. Les stocks demeurent évalués à leur coût d'entrée bien qu'ils n'aient pas vocation à produire des revenus autre que symboliques. Cependant, en cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi pour tout ou partie du stock, une dépréciation traduit la perte de potentiel de service pour l'État.
- > Les coûts de production de services fournis à un prix nul ou symbolique sont principalement constitués des coûts de main-d'œuvre et des autres frais de personnel engagés pour fournir le service. Par nature, il n'y a pas lieu de rattacher ces charges à un produit attendu. Dès lors, les charges liées à la production de services non marchands ne sont pas constitutives d'en-cours stockés. Elles sont comptabilisées au titre de l'exercice au cours duquel elles sont exposées.

³ Les seuils ne peuvent concerner que des biens pris individuellement.

II.2. Principes d'évaluation

La valeur initiale des actifs portés en stocks est égale à leur coût d'acquisition, à leur coût de production ou à leur valeur vénale. La norme donne les éléments pour déterminer les modalités d'évaluation des stocks. En particulier, une distinction est opérée entre les éléments fongibles et les éléments non fongibles.

Les stocks de biens et d'en-cours de production de biens et de services, destinés à être vendus à des conditions normales de marché sont évalués à la date de clôture au plus faible du coût d'entrée et de la valeur d'inventaire⁴. La valeur d'inventaire est la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage. Ces valeurs sont définies dans la norme.

Les stocks de biens destinés à être utilisés, échangés ou distribués pour un prix nul ou symbolique demeurent évalués à leur coût d'entrée, sauf altération physique ou absence de perspectives d'emploi pour tout ou partie du stock.

II.3. Les composantes du coût des stocks

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'État, les stocks sont enregistrés à leur coût d'acquisition, à leur coût de production ou, à défaut, à leur valeur vénale.

Le coût des stocks est composé du coût d'acquisition ou du coût de production ou de la valeur vénale selon les situations, et des coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Les coûts d'emprunts, les pertes et gaspillages en sont exclus.

II.4. Méthodes de détermination du coût des éléments stockés fongibles

La norme ouvre la possibilité d'utiliser deux méthodes pour déterminer les coûts des éléments fongibles :

- > la méthode du premier entré – premier sorti, ou
- > la méthode du coût moyen pondéré.

Elle prévoit également, pour les éléments fongibles, deux modalités alternatives d'évaluation des coûts : soit sur la base des coûts standards, soit sur celle du prix de détail.

La méthode des coûts standards ne doit être appliquée que dans des conditions encadrées par les autorités responsables de la production des comptes de l'État.

La méthode du prix de détail est pertinente pour des activités marchandes telle que la vente de petits objets. Ces activités étant très marginales pour l'État, cette méthode d'évaluation ne doit être utilisée qu'à titre exceptionnel, notamment en cas de difficultés à déterminer le coût d'acquisition ou de production des stocks.

⁴ Le concept de valeur d'inventaire est équivalent à celui de valeur actuelle tel qu'il figure dans le Plan comptable général.

II.5 Dépréciation des stocks

Les stocks sont dépréciés conformément aux règles générales de dépréciation.

Cependant, les stocks de biens utilisés, échangés ou distribués pour un prix nul ou symbolique sont uniquement dépréciés en cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi de tout ou partie du stock, afin de traduire la perte de potentiel de service pour l'État.

III. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

III.1. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

La norme reprend globalement les dispositions de droit commun.

Cependant, en l'absence de dispositions particulières dans le Plan comptable général, la norme précise les modalités d'évaluation à la date de clôture des stocks de biens utilisés, échangés ou distribués pour un prix nul ou symbolique. Ces stocks restent évalués à leur coût d'entrée et non au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation. Ils sont uniquement dépréciés en cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi de tout ou partie du stock.

La possibilité d'incorporer dans le coût des stocks des frais financiers et des intérêts des capitaux empruntés conformément aux dispositions du Code de commerce et du Plan comptable général (C. com. art. R 123-178-2 et PCG, art. 313-9.1) n'est pas offerte à l'État. Cette option n'a pas été introduite car les emprunts d'État ne sont pas affectés à des actifs identifiés.

III.2. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

La norme reprend globalement les dispositions de la norme IPSAS 12 relative aux stocks, elle-même fortement inspirée de la norme IAS 2 également relative aux stocks.

Conformément à IPSAS 12, la norme traite des stocks de biens distribués pour un prix nul ou symbolique qui sont une des spécificités du secteur public.

La norme se prononce également sur les en-cours de production de services devant être distribués pour un prix nul ou symbolique en précisant que les charges liées à ces services ne sont pas stockées et sont comptabilisées au cours de l'exercice où elles sont exposées. Elle s'écarte en cela d'IPSAS 12 qui indique que « les stocks visés au paragraphe 2(d) (*à savoir, les travaux en cours dans le cadre de services devant être fournis à un coût nul ou symbolique directement versés par les destinataires*) ... sont exclus du champ d'application de la présente Norme parce qu'ils comportent des éléments spécifiquement liés au secteur public qui nécessitent de plus amples réflexions ».

Contrairement à IPSAS 5 relative aux coûts d'emprunt qui offre la possibilité d'activer dans le coût des stocks des frais financiers et des intérêts des capitaux empruntés, cette option n'est pas offerte à l'État pour les mêmes raisons que celles évoquées *supra* concernant le positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général.



NORME N° 8 LES STOCKS

Dispositions normatives

1. DÉFINITION

Un stock est un actif.

Les stocks comprennent les biens acquis, produits ou détenus par l'État :

- > pour être vendus, distribués à un prix nul ou symbolique dans le cours normal de l'activité ou utilisés dans le cadre des activités de l'État,
- > ou pour être consommés dans le processus de production de biens ou de services, sous forme de matières premières ou de fournitures.

Sont également inclus dans les stocks les en-cours de production de services à caractère individualisable et marchand, c'est-à-dire destinés à être vendus dans des conditions normales de marché.

2. COMPTABILISATION

Un élément est comptabilisé en stocks lorsque les conditions suivantes sont simultanément réunies :

- > il est contrôlé par l'État ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

Le contrôle qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété, droit d'usage, etc.) se caractérise, d'une part, par la maîtrise des conditions d'utilisation de l'élément inscrit en stock et, d'autre part, par la maîtrise du potentiel de service et/ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation.

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

En conséquence, la comptabilisation d'un élément en stocks intervient à la date du transfert du contrôle qui correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention de cet élément.

3. ÉVALUATION

3.1 Évaluation lors de la comptabilisation initiale

À leur date d'entrée dans le patrimoine de l'État, les stocks sont enregistrés à leur coût d'acquisition, à leur coût de production ou, à défaut, à leur valeur vénale.

Le coût des stocks est composé du coût d'acquisition ou du coût de production ou de la valeur vénale selon les situations. Il comprend également les coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Les coûts d'emprunts, les pertes et gaspillages en sont exclus.

3.1.1. Coût d'acquisition des stocks acquis à titre onéreux

Le coût d'acquisition des stocks est constitué :

- > du prix d'achat, y compris les droits de douane et autres taxes non récupérables, après déduction des rabais commerciaux, remises, escomptes de règlement et autres éléments similaires ;
- > des frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services.

Les coûts administratifs sont exclus du coût d'acquisition.

3.1.2. Coût de production des stocks et en-cours produits par l'État

Le coût de production des stocks et en-cours comprend :

- > les coûts directement liés aux unités produites, telle que la main-d'œuvre directe ;
- > l'affectation systématique des frais généraux de production, fixes et variables, qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis.

Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que :

- > l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels augmentés, le cas échéant de l'amortissement des coûts de démantèlement, d'enlèvement et de restauration de site ;
- > la quote-part d'amortissement des immobilisations incorporelles telles que les frais de développement et logiciels.

Les frais généraux de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.

Les coûts administratifs sont exclus du coût de production.

Pour des raisons pratiques, si elles donnent des résultats proches du coût, l'État peut décider d'utiliser exceptionnellement, dans le cadre d'activités particulières, deux méthodes alternatives de détermination des coûts : soit sur la base des coûts standards, soit sur celle du prix de détail.

3.1.3. Valeur vénale des stocks reçus à titre gratuit ou par voie d'échange

Les stocks reçus à titre gratuit ou par voie d'échange sont enregistrés à leur valeur vénale.

3.2. Méthodes de détermination du coût des éléments stockés

Ces méthodes permettent d'identifier le coût des éléments qui sortent des stocks quand ils sont utilisés, vendus ou échangés, ainsi que la valeur des stocks restant inscrits à l'actif. À cette fin, le coût des stocks est déterminé différemment selon que les éléments sont considérés comme non fongibles (identifiables) ou fongibles (interchangeables).

3.2.1. Éléments non fongibles

Les éléments non fongibles (ou identifiables) sont les articles ou catégories individualisables qui ne sont pas interchangeables. Il s'agit également d'éléments matériellement identifiés et affectés à des projets spécifiques. Leur coût en stocks est déterminé article par article ou catégorie par catégorie, à leur coût individuel (ou par catégorie) réel.

3.2.2. Éléments fongibles

Les éléments fongibles (ou interchangeables) sont les éléments qui, à l'intérieur de chaque catégorie, ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin.

Le coût en stocks des éléments fongibles est déterminé en utilisant la méthode de coût moyen pondéré ou la méthode du premier entré - premier sorti.

La méthode choisie doit obligatoirement suivre le principe d'homogénéité. En conséquence, l'État utilise la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks de même nature et d'usage similaire.

3.3. Évaluation à la date de clôture

3.3.1. Biens et en-cours de production de biens et de services destinés à être vendus dans des conditions normales de marché

À la date de clôture, pour les biens et les en-cours de production de biens et de services destinés à être vendus dans des conditions normales de marché, le coût d'entrée et la valeur d'inventaire¹ sont comparés et la plus faible des deux valeurs est retenue.

La valeur d'inventaire est la plus élevée² de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

Les stocks, y compris les en-cours, sont évalués unité par unité ou catégorie par catégorie, l'unité d'inventaire étant la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article.

Dans le cas où la valeur d'inventaire est inférieure au coût d'entrée, une dépréciation est constatée et donne lieu à comptabilisation d'une charge de l'exercice, selon les conditions normales de dépréciation des actifs.

Les dépréciations devenues sans objet au cours de l'exercice font l'objet d'une reprise au compte de résultat.

¹ Le concept de valeur d'inventaire est équivalent à celui de valeur actuelle tel qu'il figure dans le Plan comptable général.

² Toutefois elle ne devrait correspondre qu'à une seule valeur (soit la valeur vénale, soit la valeur d'usage) selon la destination du stock :

- la valeur vénale, si le stock est destiné à être vendu en l'état. C'est le montant qui pourrait être obtenu, à la date de clôture, de la vente des produits finis ou des marchandises revendues en l'état ;
- la valeur d'usage, si le stock doit entrer dans un processus de production. Elle est généralement déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus qui doivent tenir compte non seulement du prix de vente estimé de ces stocks, mais également des coûts nécessaires à leur achèvement et à leur distribution.

3.3.2. Biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique ou à être utilisés dans le cadre des activités de l'État

Les stocks de biens distribués pour un prix nul ou symbolique ou utilisés dans le cadre des activités de l'État demeurent évalués à leur coût d'entrée. En cas d'altération physique ou d'absence de perspectives d'emploi de tout ou partie du stock, une dépréciation est constatée.

3.3.3. Stocks faisant l'objet d'un contrat de vente ferme

Les stocks de produits et en-cours de production objets d'un contrat de vente ferme dont l'exécution interviendra ultérieurement, sont évalués, à la date de clôture de l'exercice, à leur coût d'entrée, dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois cette valeur et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

Il en est de même pour les approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnement ont été individualisés et que le prix de vente stipulé couvre à la fois le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

3.3.4. Difficultés à déterminer le coût d'acquisition ou de production

Les situations où il n'est pas possible de déterminer le coût d'acquisition ou de production doivent demeurer exceptionnelles. Dans ce cas, les stocks sont évalués au coût d'acquisition ou de production de biens équivalents, constaté ou estimé à la date la plus proche de l'acquisition ou de la production desdits biens. Si cette méthode n'est pas praticable, les biens en stocks sont évalués à leur valeur vénale à la date de clôture de l'exercice.

Si ces méthodes entraînent des contraintes excessives pour la gestion de l'État, les biens en stocks sont évalués en pratiquant la méthode du prix de détail.

3.4. Comptabilisation de la variation des stocks

Les soldes des comptes de variation des stocks représentent la variation globale de la valeur³ des stocks entre le début et la fin de l'exercice.

Les soldes de ces comptes peuvent être créditeurs ou débiteurs. Ils figurent dans le compte de résultat en moins ou en plus des achats de marchandises et des approvisionnements d'une part, et de la production stockée d'autre part.

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1. Méthodes comptables

L'annexe fait état des méthodes de comptabilisation des stocks, notamment des méthodes adoptées pour :

- > évaluer les stocks, y compris les méthodes de détermination du coût ;
- > calculer les dépréciations.

³ hors dépréciation éventuelle.

4.2. Informations chiffrées

L'annexe mentionne :

- > la valeur brute par catégories appropriées à l'activité de l'État ;
- > les montants des dépréciations selon les mêmes catégories.

NORME N° 9
LES CRÉANCES
DE L'ACTIF CIRCULANT

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	133
I. LE CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME	133
II. LA DÉPRÉCIATION DES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT À L'INVENTAIRE.....	133
III. LE POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	134
DISPOSITIONS NORMATIVES	136
1. CHAMP D'APPLICATION	136
2. COMPTABILISATION.....	136
2.1. Les principes généraux de comptabilisation.....	136
2.2. La comptabilisation des décisions d'apurement des créances	136
2.3. La comptabilisation des dotations aux dépréciations de créances.....	137
3. ÉVALUATION	137
3.1. L'évaluation initiale	137
3.2. L'évaluation à l'inventaire.....	137
4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	138



NORME N° 9

LES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

Exposé des motifs

La présente norme a pour objet de définir les règles de comptabilisation et d'évaluation des créances de l'actif circulant.

I. LE CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME

Les créances de l'actif circulant de l'État sont des sommes dues à l'État par des tiers et qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à être immobilisées.

Les créances de l'actif circulant de l'État relevant du champ d'application de la présente norme sont composées :

- > des créances sur les clients, qui correspondent à des ventes de biens ou à des prestations de services ;
- > des créances sur les redevables, qui correspondent notamment aux impôts et amendes que l'État recouvre pour son compte ou pour le compte de tiers ;
- > des créances sur les autres débiteurs.

La norme s'applique également aux comptes rattachés aux créances sur les débiteurs, tels que les effets de commerce.

Les créances liées aux opérations de trésorerie relèvent, en revanche, de la norme n° 10 relative aux composantes de la trésorerie.

II. LA DÉPRÉCIATION DES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT À L'INVENTAIRE

La présente norme précise le mode de comptabilisation et les méthodes d'évaluation des dépréciations de créances.

Les dotations aux dépréciations de créances à l'inventaire sont comptabilisées :

- > en charges de fonctionnement, pour les créances recouvrées pour le compte de l'État ;
- > en charges d'intervention, pour les créances recouvrées pour le compte de tiers et dont l'État supporte le risque de non-paiement. En effet, dans le cas des impôts directs locaux par exemple, la dépréciation de ces impôts vise à tenir compte des admissions en non-valeur, des décisions gracieuses et des autres dégrèvements qui les affecteront ultérieurement et qui constitueront, lors du prononcé de ces décisions d'apurement, des charges d'intervention de l'État sur les exercices suivants.

Les créances dont l'État ne supporte pas le risque de non-paiement (cas de la taxe sur les logements vacants, par exemple) doivent également être évaluées pour leur valeur actuelle à l'inventaire. Cependant, l'État ne supporte pas de charge en cas d'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 RÉFÉRENTIELS

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

Les règles de comptabilisation des créances de l'actif circulant de l'État répondent aux conditions générales de comptabilisation des actifs, à savoir :

- > il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ;
- > la créance est identifiable ;
- > sa valeur peut être évaluée avec une fiabilité suffisante.

Par ailleurs, les créances comptabilisées à l'actif peuvent avoir pour contrepartie :

- > un produit de l'État, si les conditions de comptabilisation des produits sont remplies ;
- > un compte de passif, si les conditions de comptabilisation des produits ne sont pas remplies. Ainsi, les créances recouvrées pour le compte de tiers ont pour contrepartie une obligation à l'égard du tiers bénéficiaire.

Parmi les décisions d'apurement portant sur des créances recouvrées pour le compte de l'État, une distinction est opérée en fonction du caractère fondé ou non de la créance initialement comptabilisée.

Les décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance (telles que les dégrèvements et annulations suite à erreur) sont comptabilisées en diminution des produits bruts, à l'instar des erreurs de facturation dans la comptabilité des entreprises.

Les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance (telles que les décisions gracieuses et les admissions en non-valeur) sont comptabilisées en charges, selon la même logique que les abandons de créances et les pertes sur créances irrécouvrables comptabilisées par les entreprises.

Les règles générales d'évaluation des créances de l'actif circulant s'inspirent également des principes du plan comptable général, dans la mesure où :

- > les créances de l'actif circulant sont initialement comptabilisées pour le montant dû à l'État par les tiers ;
- > la valeur d'inventaire des créances de l'actif circulant est égale à leur valeur actuelle, qui correspond aux flux de trésorerie attendus ;
- > l'amoidrissement de la valeur des créances résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une dépréciation.



NORME N° 9

LES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION

Les créances de l'actif circulant sont des sommes dues à l'État par des tiers et qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à être immobilisées.

La présente norme s'applique :

- > aux créances sur les clients ;
- > aux créances sur les redevables ;
- > aux créances sur les autres débiteurs.

La présente norme ne s'applique pas :

- > aux créances rattachées à des participations ;
- > aux prêts et avances accordés par l'État ;
- > aux créances liées aux opérations de trésorerie.

2. COMPTABILISATION

2.1. Les principes généraux de comptabilisation

La comptabilisation d'une créance de l'actif circulant répond aux conditions générales de comptabilisation d'un actif.

Les créances comptabilisées à l'actif peuvent avoir pour contrepartie :

- > un produit de l'État, si les conditions de comptabilisation des produits sont remplies ;
- > un compte de passif, si les conditions de comptabilisation des produits ne sont pas remplies.

2.2. La comptabilisation des décisions d'apurement des créances

La comptabilisation des décisions d'apurement des créances diffère selon qu'elles portent sur des créances recouvrées pour le compte de l'État ou sur des créances recouvrées pour le compte de tiers.

Parmi les décisions d'apurement portant sur des créances recouvrées pour le compte de l'État, une distinction est opérée en fonction du caractère fondé ou non de la créance initialement comptabilisée :

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

- > les décisions d'apurement qui ne remettent pas en cause le bien-fondé de la créance sont comptabilisées en charges de fonctionnement.

La comptabilisation des décisions d'apurement des créances recouvrées pour le compte de tiers diffère selon que l'État supporte ou non le risque de non-paiement de la créance :

- > si le risque de non-paiement est à la charge de l'État, les décisions d'apurement portant sur ces créances sont comptabilisées en charges d'intervention ;
- > si le risque de non-paiement n'est pas à la charge de l'État, les décisions d'apurement portant sur ces créances sont comptabilisées au bilan, en diminution de l'obligation à l'égard du tiers.

2.3. La comptabilisation des dotations aux dépréciations de créances

Lorsque l'État supporte le risque de non-paiement des créances, les dotations aux dépréciations de créances sont comptabilisées :

- > en charges de fonctionnement, pour les créances recouvrées pour le compte de l'État ;
- > en charges d'intervention, pour les créances recouvrées pour le compte de tiers.

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

3. ÉVALUATION

3.1. L'évaluation initiale

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

3.2. L'évaluation à l'inventaire

La valeur d'inventaire des créances de l'actif circulant est égale à leur valeur actuelle, qui correspond aux flux de trésorerie attendus.

La valeur comptable des créances de l'actif circulant correspond au montant des créances restant à recouvrer à la clôture de l'exercice.

Dans les cas où la valeur d'inventaire des créances est inférieure à leur valeur comptable, il est nécessaire de ramener la valeur comptable à la valeur d'inventaire.

L'amointrissement de la valeur des créances résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une dépréciation.

Le montant de la dotation aux dépréciations peut être calculé, soit à partir de l'examen de chaque créance, soit à partir d'une estimation statistique, sous réserve que la méthode arrêtée permette de justifier le taux de dépréciation retenu pour chaque catégorie de créances sur la base, notamment, de données historiques internes.

La méthode statistique est utilisée dans les cas où les créances d'une même catégorie sont trop nombreuses pour permettre un examen individuel des créances.

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

Les méthodes d'évaluation des dépréciations de créances sont présentées dans l'annexe.

Une information relative à la valeur actuelle des créances dont l'État ne supporte pas le risque de non-paiement est donnée dans l'annexe.

La nature et le montant des charges constatées d'avance sont présentés dans l'annexe.

NORME N° 10
LES COMPOSANTES
DE LA TRÉSORERIE

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	141
I. CHAMP D'APPLICATION	141
I.1. Les composantes spécifiques : les dépôts des correspondants du Trésor	142
I.2. Les composantes non spécifiques	142
I.2.1. Disponibilités	142
I.2.2. Éléments liés à la gestion de la trésorerie de l'État	143
II. ÉVALUATION	143
II.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	143
II.2. Évaluation à la date de clôture	143
III. PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS	144
IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	144
IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	144
IV.2. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	144
DISPOSITIONS NORMATIVES	145
1. CHAMP D'APPLICATION	145
1.1. Les composantes de la trésorerie	145
1.1.1. Les éléments d'actif	145
1.1.1.1. <i>Les disponibilités</i>	145
1.1.1.2. <i>Les valeurs mobilières de placement</i>	145
1.1.1.3. <i>Les autres composantes de la trésorerie</i>	146
1.1.2. Les éléments de passif	146
1.1.2.1. <i>Les dépôts des correspondants du Trésor</i>	146
1.1.2.2. <i>Les autres composantes de la trésorerie</i>	146
1.2. Les créances et dettes diverses	146
2. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION	146
2.1. Les composantes de la trésorerie	146
2.1.1. Fait générateur	146
2.1.1.1. <i>Les disponibilités</i>	146
2.1.1.2. <i>Les valeurs mobilières de placement</i>	147
2.1.1.3. <i>Les autres composantes de la trésorerie</i>	147
2.1.1.4. <i>Les éléments de passif composant la trésorerie</i>	147
2.1.2. Évaluation	147
2.1.2.1. <i>Évaluation lors de la comptabilisation initiale</i>	147
2.1.2.2. <i>Évaluation à la date de clôture</i>	147
2.2. Les créances et dettes diverses	148
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	148



NORME N° 10

LES COMPOSANTES DE LA TRÉSORERIE

Exposé des motifs

La norme définit les éléments d'actif et de passif composant la trésorerie de l'État et identifie leurs spécificités liées en particulier au principe d'unicité de caisse et de centralisation des fonds publics au Trésor¹.

La norme ne concerne pas les charges et produits liés aux opérations de trésorerie qui sont traités dans les normes 2 sur les charges et 4 sur les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers.

I. CHAMP D'APPLICATION

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

Les éléments d'actif composant la trésorerie de l'État sont les suivants :

- > les disponibilités, qui comprennent les fonds sur les comptes bancaires et les fonds en caisse ;
- > les valeurs en cours d'encaissement ou à l'escompte nettes des valeurs en cours de décaissement ;
- > les valeurs mobilières de placement, titres financiers dont la définition est donnée par le code monétaire et financier² ;
- > les autres composantes de la trésorerie active, qui sont des valeurs mobilisables à très brève échéance ne présentant pas de risque significatif de changement de valeur.

Les créances et dettes accessoires sont attachées à chacun de ces éléments d'actif.

Les éléments de passif composant la trésorerie de l'État comprennent les fonds remboursables à vue, à terme ou pour lesquels une durée brève a été fixée. Il s'agit des éléments suivants :

- > les dépôts à vue ou les comptes à terme des correspondants du Trésor ;
- > les autres composantes de la trésorerie passive dont les emprunts à court terme.

Les créances et dettes accessoires sont attachées à chacun de ces éléments de passifs.

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

¹ Conformément aux dispositions des articles 25 et 26 de la LOLF du 1^{er} août 2001 et de l'article 47 du décret du 7 novembre 2012 sur la gestion budgétaire et comptable publique.

² Articles L.211-1 et L.211-2 du code monétaire et financier.

I.1. Les composantes spécifiques : les dépôts des correspondants du Trésor

Les personnes morales et physiques qui, soit en application des lois ou règlements, soit en vertu de conventions, déposent à titre obligatoire ou facultatif des fonds au Trésor ou sont autorisées à procéder à des opérations de recettes et de dépenses par l'intermédiaire des comptes publics de l'État sont les correspondants du Trésor³. Les dépôts des correspondants du Trésor sont des fonds composant les disponibilités de l'État mais qui appartiennent à des tiers. Les correspondants du Trésor peuvent en demander la restitution à tout moment. Ils ne peuvent en revanche bénéficier d'aucun découvert⁴.

La présentation des dépôts des correspondants du Trésor en tant que composante de la « trésorerie passive » implique que les comptes de l'État présentent une trésorerie nette structurellement négative. Cette présentation reflète les spécificités de l'État liées aux principes d'unicité de caisse et de centralisation des fonds publics (ou des fonds privés réglementés) sur un unique compte de dépôt au Trésor⁵.

Les fonds relatifs aux programmes « investissements d'avenir », initiés en loi de finances⁶, ont été alloués à certains correspondants du Trésor au titre de leur rôle d'intermédiaires dans la gestion de ces programmes. Ces fonds prennent la forme de dotations consommables ou non consommables. Ils n'entrent pas dans le périmètre de la norme sur la trésorerie de l'État.

I.2. Les composantes non spécifiques

Les composantes non spécifiques sont les fonds sur les comptes bancaires et les fonds en caisse, les valeurs en cours d'encaissement, à l'escompte ou en cours de décaissement, les valeurs mobilières de placement, les dépôts à terme, les prêts et emprunts bancaires à court terme et les opérations de pensions livrées. Selon qu'il s'agit d'emplois ou de ressources, la norme les classe parmi les éléments d'actif ou les éléments de passif composant la trésorerie de l'État.

I.2.1. Disponibilités

Les disponibilités sont toutes les valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal.

Elles comprennent :

- > les fonds sur les comptes bancaires et les fonds en caisse ;
- > les valeurs à l'encaissement ou à l'escompte, présentées à l'actif du tableau de situation nette de l'État après déduction des valeurs en cours de décaissement.

³ Article 141 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

⁴ Article 143 du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

⁵ Conformément aux dispositions des articles 25 et 26 de la LOLF du 1^{er} août 2001 et de l'article 47 du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

⁶ Loi de finances rectificative n° 2010-237 du 9 mars 2010.

I.2.2. Éléments liés à la gestion de la trésorerie de l'État

Le solde du compte courant du Trésor à la Banque de France doit être positif en fin de journée. La gestion de la trésorerie de l'État a pour objectif de limiter ce solde et de placer les excédents ponctuels au meilleur prix, ou, le cas échéant, d'emprunter. Pour atteindre ces objectifs, l'État réalise principalement, selon la situation :

- > des prêts et emprunts de liquidités en blanc à très court terme sur le marché interbancaire ;
- > des dépôts de liquidités en blanc (sans livraison de titres) à court et moyen terme auprès de certains États européens ou d'organisations supranationales ;
- > des souscriptions de titres de créances négociables émis par les établissements publics ;
- > des opérations de prises ou mises en pension livrées⁷ ;
- > ou encore des opérations sur des lignes de crédit mobilisables pour sécuriser la position du compte courant du Trésor à la Banque de France ainsi que d'autres facilités temporaires de trésorerie liées à des dispositifs spécifiques⁸.

II. ÉVALUATION

II.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

La norme rappelle que les éléments d'actif et de passif composant la trésorerie sont enregistrés au coût d'acquisition, hors frais accessoires. Pour les disponibilités, ce coût correspond au montant nominal.

Concernant les valeurs mobilières de placement, les frais accessoires d'acquisition sont comptabilisés en charges. En effet, leur durée de vie est en théorie courte, et ces frais n'apportent pas de valeur supplémentaire à la valeur mobilière à laquelle ils se rapportent.

II.2. Évaluation à la date de clôture

Les disponibilités en devises sont converties à la date de clôture en euros sur la base du dernier cours de change au comptant. Les écarts de conversion sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

Concernant l'évaluation à la date de clôture des valeurs mobilières de placement, il a semblé nécessaire de préciser la notion de valeur d'inventaire. Cette valeur correspond à la valeur actuelle, représentée par la valeur de marché, ou, à défaut, la valeur probable de négociation. La valeur d'inventaire est comparée au coût d'entrée. Cette comparaison fait apparaître des plus-values latentes et des moins-values latentes. Les plus-values latentes ne sont pas comptabilisées. Les moins-values latentes donnent lieu à la comptabilisation d'une dépréciation, sans compensation avec les plus-values latentes.

⁷ La prise en pension est une opération par laquelle une personne (le cédant) cède en propriété ses titres à l'État (le cessionnaire) à titre de garantie, le cédant et le cessionnaire s'engageant respectivement et irrévocablement, le premier à les reprendre, le second à les rétrocéder, pour un prix et une date convenus.

⁸ Les lignes de crédit relatives à la position du Crédit Foncier de France entrent notamment dans ce cadre.

III. PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS

Conformément aux dispositions de la norme 1 « Les états financiers », les composantes de la trésorerie de l'État apparaissent distinctement à l'actif et au passif du tableau de situation nette de l'État sur une ligne « Trésorerie ».

Dans la rubrique « Trésorerie » à l'actif du tableau de situation nette, 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.

IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

Les principes de comptabilisation et d'évaluation sont conformes à ceux énoncés dans le règlement n° 2014-03 relatif au Plan comptable général.

Toutefois, conformément à l'objectif de la norme exposé ci-dessus, les définitions et principes comptables applicables aux composantes de la trésorerie sont adaptés aux spécificités de l'État, en particulier pour ce qui concerne les définitions et les principes de présentation pour l'État.

IV.2. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

Dans les référentiels IPSAS⁹ et IFRS¹⁰, les composantes de la trésorerie sont identifiées de manière limitative. La trésorerie est constituée des fonds en caisse, des dépôts à vue et des équivalents de trésorerie. Ceux-ci sont définis comme des placements à court terme, très liquides, facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et soumis à un risque négligeable de changement de valeur. Cette approche restrictive n'a pas été retenue dans la norme.

⁹ IPSAS : *International Public Sector Accounting Standards*.

¹⁰ IFRS : *International Financial Reporting Standards*.



NORME N° 10 LES COMPOSANTES DE LA TRÉSORERIE

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION

La norme est relative aux éléments d'actif et de passif liés aux opérations de trésorerie de l'État. Les créances et dettes diverses accessoires sont rattachées à chacun des éléments d'actifs et de passifs.

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 constituant la trésorerie.

1.1.1. Les éléments d'actif

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

1.1.1.1. Les disponibilités

Les disponibilités sont toutes les valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal.

Elles comprennent :

- > les fonds sur les comptes bancaires et les fonds en caisse ;
- > les valeurs à l'encaissement ou à l'escompte, présentées à l'actif du tableau de situation nette de l'État après déduction des valeurs en cours de décaissement.

1.1.1.2. Les valeurs mobilières de placement

Les valeurs mobilières de placement sont des titres financiers émis par des personnes morales publiques ou privées, qui confèrent des droits identiques par catégorie et donnent accès, directement ou indirectement, à une quotité du capital de l'émetteur, ou à un droit de créance général sur son patrimoine.

Elles comprennent les titres de créances, et notamment ceux émis par les établissements publics.

1.1.1.3. Les autres composantes de la trésorerie

Les autres composantes de la trésorerie comprennent :

- > les créances résultant des dépôts de fonds en blanc sur le marché interbancaire et auprès des États de la zone euro ou d'agences supranationales. Ces dépôts de fonds sont des transferts de capitaux à court et moyen terme, rémunérés¹, réalisés sans livraison de titre.
- > Les créances résultant de prises en pension livrées.

1.1.2. Les éléments de passif

Les éléments de passif sont la contrepartie de fonds reçus remboursables à vue ou à terme et pouvant donner lieu à rémunération.

1.1.2.1. Les dépôts des correspondants du Trésor

Les dépôts des correspondants du Trésor sont constitués de comptes à vue ou à terme.

1.1.2.2. Les autres composantes de la trésorerie

Les autres éléments de passif composant la trésorerie sont :

- > les dettes résultant d'emprunts sur le marché interbancaire et auprès des États de la zone euro ou d'agences supranationales. Ce sont des transferts de capitaux à très court terme réalisés sans livraison de titre ;
- > les dettes liées à l'utilisation des lignes de crédit, correspondant à des autorisations souscrites auprès d'intermédiaires financiers pour une durée très brève ;
- > les dettes résultant des mises en pension livrées.

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 pensions livrées.

Ces appels de marge constituent des dettes ou créances car ils sont restituables par l'État ou la contrepartie.

2. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

2.1. Les composantes de la trésorerie

2.1.1. Fait générateur

2.1.1.1. Les disponibilités

Les disponibilités sont comptabilisées dans les états financiers de l'exercice au cours duquel les valeurs correspondantes sont acquises :

¹ Dans certains cas exceptionnels, les taux d'intérêt servant de base au calcul de la rémunération du prêteur peuvent s'avérer nuls ou négatifs.

- > les chèques, les avis de prélèvements (à recevoir), les titres interbancaires de paiement (TIP) et les autres effets bancaires sont comptabilisés lors de leur remise à l'encaissement ;
- > les virements reçus sont comptabilisés à l'inscription du crédit sur le compte bancaire ;
- > les crédits d'office sont comptabilisés à l'inscription du crédit sur le compte bancaire ;
- > les paiements reçus par cartes bancaires sont comptabilisés à la date de transaction, ou si cette information n'est pas disponible, à la date d'encaissement ;
- > les valeurs en cours de décaissement sont comptabilisées lors de l'émission des moyens de paiement correspondants (chèques, virements) ;
- > les débits d'office sont comptabilisés lors de leur inscription sur le compte bancaire.

2.1.1.2. Les valeurs mobilières de placement

Les valeurs mobilières de placement sont comptabilisées dans l'exercice au cours duquel elles sont acquises.

2.1.1.3. Les autres composantes de la trésorerie

Les autres composantes de la trésorerie sont comptabilisées dans l'exercice au cours duquel les créances correspondantes sont nées.

Ainsi, les créances résultant des prêts en blanc et des prises en pension livrées sont comptabilisées lors du transfert des fonds.

2.1.1.4. Les éléments de passif composant la trésorerie

Les éléments de passif composant la trésorerie sont comptabilisés dans l'exercice au cours duquel les fonds sont reçus.

Les passifs liés aux dépôts des correspondants du Trésor sont comptabilisés lors du mouvement financier intervenu sur le compte du correspondant ou lors de la réalisation par l'intermédiaire des comptables du Trésor des opérations de recettes ou dépenses.

Les dettes résultant des emprunts en blanc, des tirages sur lignes de crédit et des mises en pension livrées sont comptabilisées lors de la réception des fonds.

2.1.2. Évaluation

2.1.2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Les éléments d'actif et de passif composant la trésorerie sont comptabilisés pour leur coût d'acquisition, hors frais accessoires.

2.1.2.2. Évaluation à la date de clôture

Les disponibilités en devises sont converties en euros à la clôture de l'exercice sur la base du dernier cours de change au comptant. Les écarts de conversion sont comptabilisés dans le résultat de l'exercice.

S'agissant des valeurs mobilières de placement, la différence entre la valeur d'inventaire et le coût d'entrée fait apparaître des plus-values latentes et des moins-values latentes. Les moins-values latentes font l'objet de dépréciations, sans compensation avec les plus-values latentes.

Les intérêts courus non échus des éléments composant la trésorerie et des créances et dettes liées aux opérations de trésorerie sont comptabilisés à la date de clôture.

2.2. Les créances et dettes diverses

Les créances et dettes résultant des appels de marge liés aux prises en pension livrées sont comptabilisées pour le montant correspondant à la variation de valeur des titres reçus en garantie.

3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

L'annexe présente les principaux éléments qui composent la trésorerie de l'État, et identifie en particulier les dépôts des correspondants du Trésor.

Elle fournit une information sur l'évolution de la trésorerie entre deux exercices, ainsi que, le cas échéant, sur les dépréciations des éléments d'actif de la trésorerie.

Une information sur le montant des effets escomptés non échus et sur le montant maximal des lignes de crédit disponibles est également fournie.

**NORME N° 11
LES DETTES
FINANCIÈRES ET
LES INSTRUMENTS
FINANCIERS
À TERME**

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	152
I. CHAMP D'APPLICATION	152
I.1. Champ d'application	152
I.2. Exclusions du champ d'application.....	152
II. DÉFINITIONS	153
II.1. Les emprunts émis sous forme de titres négociables	153
II.2. Instruments financiers à terme	153
II.3. Opérations de couverture	154
III. ÉVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE ET À LA DATE DE CLÔTURE.....	154
III.1. Principe général.....	154
III.2. Dettes financières en euros.....	155
III.3. Dettes financières en devises	155
III.4. Instruments financiers à terme	156
III.5. Opérations de couverture	156
IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES	157
IV.1. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	157
IV.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	157
DISPOSITIONS NORMATIVES	159
1. CHAMP D'APPLICATION	159
2. DÉFINITIONS	160
2.1. Emprunts émis	160
2.1.1. Emprunts émis sous forme de titres négociables	160
2.1.2. Emprunts repris de tiers par l'État.....	160
2.2. Instruments financiers à terme	160
2.3. Opérations de couverture.....	160
2.4. Positions ouvertes isolées	161
2.5. Instruments financiers à terme sur éléments non financiers	161
3. ÉVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE ET À LA DATE DE CLÔTURE.....	161
3.1. Dettes financières en euros.....	161
3.1.1. Fait générateur de la comptabilisation.....	161
3.1.2. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	161
3.1.2.1. Principe général	161
3.1.2.2. Intérêts précomptés à l'émission	162
3.1.2.3. Rachats de titres d'État.....	162
3.1.2.4. Emprunts repris de tiers par l'État	162
3.1.2.5. Obligations assimilables du Trésor (OAT) indexées	163
3.1.3. Évaluation à la date de clôture.....	163
3.1.4. Extinction de la dette	163
3.2. Dettes financières en devises	163
3.2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	163
3.2.2. Évaluation à la date de clôture.....	163
3.3. Instruments financiers à terme	164
3.4. Opérations de couverture.....	164
3.5. Opérations qui ne peuvent être qualifiées d'opérations de couverture	165

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	165
4.1. Dettes financières.....	165
4.2. Opérations de couverture.....	165
4.3. Instruments financiers à terme	166



NORME N° 11

LES DETTES FINANCIÈRES ET LES INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME

Exposé des motifs

I. CHAMP D'APPLICATION

I.1. Champ d'application

La norme présente le traitement comptable des moyens de financement utilisés par l'État dans le cadre de son action. Ces moyens de financement, mentionnés dans les dispositions normatives, font l'objet d'une autorisation dans le cadre de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances¹ (LOLF) et des lois de finances annuelles. Ils comprennent principalement les dettes représentées par des titres, les instruments financiers à terme ainsi que les emprunts et instruments financiers repris de tiers.

La norme couvre les instruments financiers à terme, qu'ils soient contractés dans le cadre d'une opération de couverture ou d'une gestion globale des risques financiers de l'État.

I.2. Exclusions du champ d'application

Titres non négociables

La norme ne traite pas spécifiquement des emprunts émis sous forme de titres non négociables, car ces titres représentent aujourd'hui des montants de très faible valeur et sont gérés en extinction.

Obligations assimilables du Trésor (OAT) démembrées

Les OAT, qui sont des dettes financières, sont susceptibles d'être démembrées et remembrées en certificats zéro coupon dans le cadre d'opérations de marché secondaire. Les opérations de démembrement et remembrement ne constituent pas une nouvelle émission de titre.

Ces opérations ne font pas l'objet de développement dans la norme, car elles ne sont pas directement mises en œuvre par l'État mais par un GIE externe.

¹ Article 34 de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF).

Dettes financières résultant de contrats

Le champ d'application de la norme ne s'étend pas aux dettes financières résultant des contrats de location-financement, ni aux dettes financières issues de contrats concourant à la réalisation d'un service public².

Autres dettes financières

La norme ne traite pas des bons du Trésor émis au profit des organismes internationaux (BTI). Ceux-ci représentent des engagements dont le financement réel sera pris en charge par la Banque de France (engagements envers le Fonds Monétaire International) ou se dénouera ultérieurement (organismes hors FMI). Ils ne portent pas intérêts, ce ne sont pas des emprunts. Ces opérations sont incluses dans le champ d'application de la norme 12 « Les passifs non financiers ».

La norme ne s'applique pas non plus à la trésorerie passive. Celle-ci entre dans le champ de la norme 10 « Les composantes de la trésorerie de l'État ».

II. DÉFINITIONS

II.1. Les emprunts émis sous forme de titres négociables

Les titres négociables émis par l'État peuvent prendre différentes formes, par exemple BTF³, BTAN⁴ ou OAT.

Les OAT (obligations assimilables⁵ du Trésor) sont utilisés pour le financement à moyen et long terme de l'État. Ce sont des titres assimilables, émis pour des durées de 2 à 50 ans. Ces obligations peuvent être à taux fixe ou variable.

Les OAT, les BTAN et les BTF sont habituellement émis par voie d'adjudication. Les règlements et la livraison des titres ont lieu après l'adjudication.

Dans des conditions particulières de marché, certains emprunts (comme les BTF qui affichent les durées les plus courtes) sont susceptibles d'être émis avec des taux d'intérêt négatifs. Dans ce cas, ils génèrent des encaissements d'intérêts constatés en produits financiers.

II.2. Instruments financiers à terme

La norme prévoit le traitement comptable des instruments financiers à terme. Elle ne liste pas les instruments financiers à terme, mais renvoie aux dispositions de l'article D.211-1 A du code monétaire et financier, partie réglementaire, qui détaille ces instruments.

Les instruments financiers à terme sont mis en œuvre le plus souvent dans le cadre d'opérations de couverture.

² Ces contrats sont traités par les dispositions de la norme 18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public ».

³ BTF : bons du Trésor à taux fixe et à intérêts précomptés.

⁴ BTAN : bons du Trésor à intérêts annuels.

⁵ L'assimilation permet de procéder à des émissions successives sur une même ligne d'emprunt. Les titres ont les mêmes caractéristiques relatives au coupon et à la date d'échéance mais leurs prix d'émission varient selon les conditions de marché conduisant à la constatation d'une prime ou d'une décote. Une fois émis, ces titres sont fongibles et donc parfaitement échangeables.

II.3. Opérations de couverture

Une opération de couverture consiste à mettre en relation un élément couvert et un instrument de couverture dans l'objectif de réduire le risque d'incidence défavorable de l'exposition couverte sur le résultat ou les flux futurs de l'État.

Les contrats d'échange de taux d'intérêt ou de devises qui ont pour but de couvrir et de gérer le risque global de taux d'intérêt ou de change sur les actifs, les passifs ou les engagements hors bilan, et qui ne sont pas déjà désignés dans une autre relation de couverture, peuvent faire partie d'une couverture de taux d'intérêt ou de change en position globale. À chaque date de clôture, il doit être démontré que, globalement, les contrats comptabilisés dans cette catégorie permettent de réduire effectivement le risque global de taux d'intérêt ou de change.

L'État peut mettre en œuvre une stratégie de gestion de la durée de vie globale de la dette financière qui permet de diminuer en moyenne, sur longue période, la charge d'intérêt, en contrepartie d'une augmentation moyenne de la variabilité à court terme de cette charge. Cette stratégie est considérée comme une stratégie de couverture qui a pour objet de couvrir et de gérer le risque global de taux d'intérêt sur la dette. Elle est assortie des conditions suivantes :

- > une décision de gestion globale du risque de taux d'intérêt a été prise par le ministre chargé des finances, y compris par délégation ;
- > la modification de la vie moyenne de la dette correspond à une réduction de la sensibilité au risque de taux ;
- > l'efficacité de la politique de couverture est démontrée.

Lorsque les instruments financiers à terme n'entrent pas dans une relation de couverture, ils sont alors considérés en « position ouverte isolée ».

III. ÉVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE ET À LA DATE DE CLÔTURE

III.1. Principe général

La comptabilisation d'une dette financière répond aux conditions générales de comptabilisation d'un passif.

Les dispositions normatives définissent le fait générateur d'une dette financière et indiquent la date à laquelle cette dette est comptabilisée. Pour la comptabilisation d'un emprunt, cette date correspond à la date à laquelle la mise à disposition des fonds est effective, et non la date à laquelle l'emprunt est émis.

En effet, au cours du processus d'émission d'une dette, deux niveaux d'engagements sont à distinguer :

- > entre la date d'émission d'un instrument de dette et la date de réception des fonds (par exemple lorsque l'émission se fait sous la forme d'adjudication, entre la publication des résultats de l'adjudication et le règlement-livraison des titres), l'État est engagé à remettre les titres en contrepartie de la réception des fonds. Cet engagement fait l'objet d'une information en annexe ;
- > à partir de la réception des fonds, l'État est engagé à rembourser la trésorerie prêtée : cette obligation constitue le fait générateur de la dette et permet sa comptabilisation.

Dans le cas particulier où l'État rachète ses titres, ces opérations sont comptabilisées lors de la réception des titres.

III.2. Dettes financières en euros

Principe général

Les dispositions normatives indiquent que les dettes financières sont enregistrées pour leur valeur de remboursement qui correspond en général à leur valeur nominale. L'enregistrement des dettes en valeur de remboursement permet d'identifier à tout moment le montant que l'État sera conduit à décaisser à l'échéance des emprunts.

Afin de refléter au mieux le coût du financement, la norme prévoit l'étalement actuariel des charges et des produits se rapportant à l'emprunt non inclus dans le coupon (primes, décotes, frais d'émission...)⁶. Néanmoins, en pratique, un étalement linéaire peut aussi être appliqué s'il ne conduit pas à des incidences en résultat significativement différentes de celles qui auraient été obtenues avec la méthode actuarielle.

Emprunts émis avec une prime d'émission

Certains emprunts, en particulier les obligations assimilables du Trésor (OAT), sont, en fonction des conditions de marché, assorties de primes ou de décotes. Ces primes et ces décotes font partie du coût de l'emprunt qu'elles réduisent ou augmentent. Leur étalement donne naissance, selon le cas, à des produits ou à des charges répartis sur la durée de vie de l'emprunt.

Emprunts repris de tiers

Lorsque l'État reprend un emprunt initialement souscrit par un tiers, il se substitue à lui dans toutes ses obligations contractuelles au titre du contrat de dette, et ce, jusqu'à son échéance. En conséquence, la norme impose qu'en date de reprise, l'emprunt soit enregistré dans les comptes de l'État à sa valeur de remboursement, et non à sa juste valeur.

III.3. Dettes financières en devises

Les emprunts sont comptabilisés à la date de réception des fonds pour leur montant nominal converti au cours du jour. Une méthode simple, consistant à comptabiliser les écarts de change en résultat à la clôture, a été privilégiée.

La comptabilisation dans le compte de résultat des gains et pertes de change latents à la clôture, sur le modèle de la comptabilisation de la trésorerie en devises, ne fait pas obstacle au principe de prudence, et permet de présenter à tout moment la dette à sa valeur de remboursement. Elle facilite de surcroît la comptabilisation des opérations de couverture de change de la dette.

S'agissant des opérations d'emprunts en devises, lorsque ces derniers font l'objet d'une couverture contre le risque de change, les pertes ou gains de change générés par les opérations d'emprunts sont compensés par ceux ou celles résultant des opérations de couverture.

⁶ L'étalement actuariel peut être réalisé par l'utilisation du taux d'intérêt effectif (TIE), le TIE étant le taux qui actualise exactement les encaissements et décaissements de trésorerie futurs sur la durée de vie de l'emprunt.

III.4. Instruments financiers à terme

S'agissant des instruments financiers à terme, qualifiés ou non de couverture :

- > les montants notionnels des contrats ne sont pas comptabilisés au bilan, mais font l'objet d'une information en annexe ;
- > les appels de marge sont enregistrés au bilan ;
- > les primes d'option, soultes initiales ou éléments équivalents sont enregistrés au bilan, et sont étalés sur la durée du contrat auquel ils se rapportent. Dans le cadre d'une opération de couverture, ils sont rapportés au résultat au même rythme que l'élément couvert.

III.5. Opérations de couverture

Pour les opérations qualifiées de couverture, l'instrument de couverture doit suivre un traitement symétrique à l'élément couvert en termes de reconnaissance en résultat. Ce principe peut conduire à différer la comptabilisation d'un résultat réalisé.

Les variations de valeur des instruments de couverture ne sont pas reconnues au bilan, sauf si cela permet d'assurer un traitement symétrique avec l'élément couvert.

Ces principes impliquent les modalités d'application décrites ci-après.

- > La reconnaissance du résultat de l'instrument de couverture est différée :
 - lorsqu'un instrument financier à terme est qualifié de couverture, les gains ou pertes latents ne sont pas reconnus au bilan ou dans le compte de résultat tant que ceux de l'élément couvert n'ont pas d'incidence sur le résultat ;
 - lorsqu'un instrument financier à terme est qualifié de couverture, les appels de marge sont enregistrés dans un compte d'attente au bilan tant que l'élément couvert n'a pas lui-même d'incidence sur le compte de résultat.
- > Le rythme de reconnaissance en résultat des gains ou pertes latents ou réalisés sur les instruments de couverture est symétrique à la reconnaissance en résultat de ceux de l'élément couvert :
 - les flux intermédiaires relatifs aux instruments de couverture (flux d'intérêts...) sont constatés en résultat lorsque l'élément couvert est susceptible de générer sur sa durée de vie ce type de produits ou charges ;
 - le montant reporté en compte d'attente est reconnu au compte de résultat sur la durée de vie résiduelle de l'élément couvert de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur cet élément.

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

IV.1 Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

Les dettes financières sont enregistrées pour leur valeur de remboursement. Les dispositions normatives se distinguent à cet égard de celles du référentiel IFRS⁷ et IPSAS⁸, qui prévoient en particulier qu'un emprunt obligataire est comptabilisé pour son montant encaissé à l'émission, et font converger ce montant vers la valeur de remboursement, en y rapportant, sur la durée de vie de l'emprunt, la décote (ou en décréantant la prime) relative à l'emprunt.

La norme s'écarte également des référentiels comptables internationaux IFRS et IPSAS sur la définition des instruments financiers à terme. En effet, les normes IFRS et IPSAS les définissent, alors que la norme renvoie aux articles du code monétaire et financier qui listent ces instruments.

Une troisième distinction avec les référentiels comptables internationaux concerne l'évaluation des instruments financiers à terme. Ceux-ci sont évalués en valeur de marché dans les normes IFRS et IPSAS, méthode non retenue dans la norme.

Lorsque les instruments financiers à terme sont utilisés dans une stratégie de couverture (cas le plus fréquent), le principe est de reconnaître l'opération couverte et l'effet de la couverture simultanément dans le compte de résultat. L'enregistrement d'une partie de la valeur de l'instrument financier dans le bilan n'est destiné qu'à permettre d'assurer ce principe de symétrie en reconnaissant dans le bilan l'effet de l'instrument financier qui compense le risque déjà comptabilisé sur l'opération couverte. Dans ce contexte, l'enregistrement de la totalité de la valeur de l'instrument financier n'a qu'un intérêt limité dans la mesure où la couverture n'est, en général, pas gérée sur la base de sa valeur de marché. De plus, la reconnaissance de la totalité de la valeur des instruments financiers à terme utilisés en couverture peut impliquer une modification de la mesure des éléments couverts pour représenter dans le compte de résultat l'effet de la couverture, ce qui accroît la complexité du traitement comptable et ne paraît pas utile pour refléter de manière pertinente les relations de couverture. Par exemple, plutôt que de valoriser à la fois un swap de couverture et la portion couverte d'un emprunt, il paraît aussi pertinent de ne reconnaître que les intérêts courus à la fois sur le swap et sur l'emprunt.

En revanche, la comptabilisation des écarts de change directement en résultat est conforme aux normes internationales.

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

Les dispositions du Plan comptable général (PCG) en matière de dettes financières et d'instruments financiers à terme sont peu développées.

En matière de comptabilisation des emprunts, les dispositions de la norme recourent celles du PCG.

Concernant la présentation des frais d'émission d'emprunts, une divergence existe avec le Plan comptable général. Celui-ci prévoit que les frais d'émission d'emprunts constituent la composante résiduelle de la rubrique de « charges à répartir sur plusieurs exercices », alors que la norme 11

⁷ IFRS : *International Financial Reporting Standards*.

⁸ IPSAS : *International Public Sector Accounting Standards*.

prévoit que ces frais soient comptabilisés en « charges constatées d'avance ». Par ailleurs, concernant la comptabilisation de ces frais, la norme 11 a retenu l'étalement systématique des frais d'émission, alors que le PCG ouvre, pour des raisons de déductibilité fiscale, l'option d'une comptabilisation immédiate en charges.

Pour ce qui concerne les dettes financières en devises, la norme prévoit de comptabiliser directement en compte de résultat les différences de change à la clôture. Cette disposition diffère du traitement retenu par le PCG qui enregistre les résultats de change latents dans des comptes d'écarts de conversion au bilan et ne provisionne en résultat que les pertes latentes.



NORME N° 11

LES DETTES FINANCIÈRES ET LES INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION

Les dettes financières résultent d'une décision de financement de l'État ou d'une décision de prendre en charge la dette d'un organisme tiers.

Les dettes financières sont :

- > soit la contrepartie de fonds destinés à assurer le financement de l'État, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération¹ ;
- > 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.

La norme est relative aux opérations de financement qui sont réalisées au travers d'opérations comme les émissions de titres sur le marché, en euros ou en devises, et les emprunts repris de tiers par l'État.

La norme inclut également dans son champ d'application les instruments financiers à terme.

Ainsi sont inclus dans le champ d'application de la norme les instruments suivants :

- > les titres de dettes à court, moyen et long terme (bons du Trésor, obligations assimilables du Trésor (OAT, OATi...)) ;
- > les instruments financiers à terme, notamment souscrits dans le cadre d'opérations de couverture, y compris les appels de marges associés ;
- > les emprunts et instruments financiers à terme repris de tiers.

¹ Dans certains cas exceptionnels, les taux d'intérêt servant de base au calcul de la rémunération du prêteur peuvent s'avérer nuls ou négatifs.

2. DÉFINITIONS

2.1. Emprunts émis

2.1.1. 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 (OAT) ou de bons du Trésor standardisés (BTF, BTAN). Chaque catégorie de titres présente les mêmes caractéristiques.

Selon des caractéristiques qui leur sont propres, les titres peuvent faire l'objet d'une indexation pour le capital et pour les intérêts ; ils peuvent être à taux fixe ou à taux variable, avoir des intérêts précomptés, ou postcomptés, être démembrés, libellés en devises ou encore émis au profit de la Caisse de la Dette Publique (CDP).

Lorsque la technique de l'assimilation est utilisée, en particulier dans le cadre d'émissions d'OAT, les nouvelles émissions sont rattachées aux emprunts existants et le prix des tranches complémentaires est ajusté en fonction des conditions de marché, conduisant à la constatation d'une prime ou d'une décote.

La prime (lorsque le prix d'émission du titre est supérieur à sa valeur nominale) ou la décote (lorsque le prix d'émission du titre est inférieur à sa valeur nominale) est constituée par la différence, constatée le jour de l'émission, entre le prix d'émission et la valeur nominale éventuellement indexée des titres d'État.

2.1.2. Emprunts repris de tiers par l'État

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

2.2. Instruments financiers à terme

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. Ils représentent des engagements portés en annexe du bilan de l'État.

Les instruments financiers à terme sont définis par l'article D.211-1-A du code monétaire et financier comme les contrats à terme qui figurent sur une liste fixée par décret. Ils comprennent notamment les contrats d'option, contrats à terme fermes (achats ou ventes à terme), contrats d'échange (« swaps »), accords de taux futurs (FRA ou « Future Rate Agreements ») et tous autres contrats à terme relatifs à des instruments financiers, des devises, des taux d'intérêt, des rendements, des indices financiers ou des marchandises.

2.3. Opérations de couverture

Une opération de couverture consiste à mettre en relation un élément couvert et un instrument de couverture dans l'objectif de réduire le risque d'incidence défavorable de l'exposition couverte sur le résultat ou les flux futurs de l'État.

Les expositions couvertes concernent les risques de marché (taux, change, matières premières). Le risque peut être couvert totalement ou partiellement (sur une partie de la durée, pour un seul risque lorsque l'instrument en comporte plusieurs, etc.).

L'instrument de couverture est un instrument ou une portion d'instrument financier à terme ferme ou optionnel ou une combinaison d'instruments à terme fermes ou optionnels quel que soit son sous-jacent. Les autres actifs et passifs financiers sont qualifiés d'instruments de couverture contre le risque de change ou contre d'autres risques lorsque leur exposition au risque couvert compense l'exposition de l'élément couvert.

Les opérations de gestion globale des risques sont qualifiées d'opérations de couverture lorsqu'elles font l'objet d'une décision du ministre chargé des finances, y compris par délégation et d'un suivi par l'État de la capacité des contrats à réduire effectivement les risques couverts.

Dans le cas particulier de la stratégie de gestion de la durée de vie moyenne de la dette financière de l'État, la reconnaissance en tant qu'opération de couverture traduit la volonté de couvrir le risque de taux d'intérêt affectant un élément ou un ensemble d'éléments homogènes.

2.4. Positions ouvertes isolées

Si un instrument financier à terme n'entre pas ou n'entre plus dans une relation de couverture, alors il est considéré en position ouverte isolée.

2.5. Instruments financiers à terme sur éléments non financiers

Les contrats à terme portant sur des éléments non financiers (matières premières par exemple) qui répondent à la définition d'un « instrument financier à terme » figurant dans le code monétaire et financier sont inclus dans le champ d'application de la présente norme. En conséquence, ils peuvent constituer des opérations de couverture ou des positions ouvertes isolées.

Les contrats à terme sur éléments non financiers ne répondant pas aux conditions ainsi définies constituent des achats et entrent dans le champ d'application de la norme 2 sur les charges.

3. ÉVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE ET À LA DATE DE CLÔTURE

3.1. Dettes financières en euros

3.1.1. Fait générateur de la comptabilisation

Pour être inscrite dans les comptes de l'État, une dette financière doit respecter les règles générales de reconnaissance des passifs, et, s'agissant d'un emprunt :

- > constituer une dette certaine, c'est-à-dire une obligation de l'État à l'égard d'un tiers qui entraînera une sortie de ressources au profit de ce dernier ;
- > être évaluable de manière fiable.

Une dette financière est comptabilisée dans les états financiers de l'exercice au cours duquel l'emprunt correspondant a été émis ou contracté et les fonds correspondants ont été reçus, ou ont été repris de tiers.

3.1.2. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

3.1.2.1. Principe général

Les dettes financières sont enregistrées pour leur valeur de remboursement qui correspond en général à leur valeur nominale.

Traitement des frais associés

Les frais d'émission d'emprunts correspondent aux frais et commissions dus aux intermédiaires financiers. Il s'agit principalement des frais bancaires facturés lors de la mise en place de l'emprunt, ou d'honoraires de prestataires extérieurs. Ces frais font partie du coût global de financement. Comptabilisés à l'origine au bilan dans un compte de « charges constatées d'avance », ils sont étalés en compte de résultat sur la durée de l'emprunt auquel ils se rapportent selon la méthode actuarielle.

Traitement des primes et décotes à l'émission

Lorsqu'un emprunt est émis à un prix différent de sa valeur nominale, cette différence constitue une prime ou une décote.

Les primes et les décotes ont, respectivement, une nature de produits ou de charges constatés d'avance et elles sont présentées au sein des passifs ou des actifs.

Les primes et décotes correspondent à une réduction ou à un complément des charges financières pour l'émetteur. Elles sont reprises en compte de résultat selon la méthode actuarielle sur la durée de vie de l'emprunt, cet étalement étant présenté, comme les intérêts sur emprunt, au sein des charges financières nettes.

Traitement des intérêts courus à l'émission

Lorsqu'une émission est réalisée à une date différente de la date de détachement du coupon de la souche, un coupon couru est versé par le souscripteur, correspondant aux intérêts courus entre la date de détachement annuel du coupon et la date d'émission. Ce coupon couru, constaté au passif du bilan, ne représente pas une charge pour l'État mais une avance faite par le souscripteur à restituer lors du paiement du coupon suivant.

3.1.2.2. Intérêts précomptés à l'émission

Lorsqu'un emprunt est émis avec des intérêts précomptés à l'émission, la différence entre le prix d'émission et la valeur nominale des titres émis correspond à des charges financières initialement constatées au compte de résultat².

3.1.2.3. Rachats de titres d'État

Lors de l'annulation d'un titre racheté, la différence entre la valeur de rachat et la valeur nominale, éventuellement indexée, du titre, y compris la partie non étalée de la prime ou de la décote à la date du rachat, correspond à une charge ou à un produit financier.

3.1.2.4. Emprunts repris de tiers par l'État

Les emprunts pris en charge par l'État sont inscrits au bilan en contrepartie d'une charge financière pour la valeur de remboursement de l'emprunt, majorée, le cas échéant, des éléments accessoires à l'emprunt (dont les intérêts courus à la date de la reprise).

² Lorsque les taux d'intérêt sont négatifs, cette différence peut correspondre à un produit.

3.1.2.5. Obligations assimilables du Trésor (OAT) indexées

Lors de l'émission de l'emprunt et à chaque date de clôture, en cas d'indexation du capital, les dettes concernées sont enregistrées à leur valeur de remboursement, c'est-à-dire leur 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 baisse de l'indice, ces différentiels peuvent engendrer des produits financiers. Néanmoins, lorsque la valeur de remboursement d'un emprunt indexé est garantie au pair, la valeur du passif ne peut être inférieure à 100% du nominal.

3.1.3. Évaluation à la date de clôture

Les intérêts sont comptabilisés en charges. Lorsque les intérêts sont capitalisés, la contrepartie de la charge financière annuelle est portée en dettes financières.

À chaque clôture d'exercice, les intérêts courus non échus des emprunts émis, contractés ou repris sont comptabilisés en compte de résultat.

Lorsque des intérêts ont été précomptés à l'émission, à la clôture de l'exercice, la partie des intérêts se rapportant à un exercice ultérieur est enregistrée en charges constatées d'avance à l'actif du bilan, de manière à reporter sur les exercices suivants la quote-part d'intérêts qui les concerne.

3.1.4. Extinction de la dette

La dette est éteinte, lorsque l'emprunt est remboursé ou lorsque l'obligation contractuelle de remettre de la trésorerie disparaît. Dans ce dernier cas, s'il n'existe aucune contrepartie à la disparition de l'obligation, un produit est constaté.

Les primes d'émission non encore étalées afférentes à la fraction d'emprunt remboursée doivent être rapportées au résultat de l'exercice.

3.2. Dettes financières en devises

3.2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Les emprunts sont comptabilisés à la date de réception des fonds pour leur montant nominal converti au cours du jour.

3.2.2. Évaluation à la date de clôture

Nominal

À chaque date de clôture, les emprunts en devises sont évalués au cours de change en vigueur à la date de clôture ou au cours de change constaté à la date antérieure la plus proche.

Les différences de conversion sont inscrites au compte de résultat, qu'elles correspondent à un gain ou à une perte latente.

Intérêts courus

À chaque date de clôture, les charges d'intérêts courus en devises sont évaluées au cours de change de la devise concernée en vigueur à la date de clôture ou au cours de change constaté à la date antérieure la plus proche et comptabilisées en compte de résultat. À l'échéance, les intérêts sont comptabilisés en résultat au cours du jour du règlement.

3.3. Instruments financiers à terme

Les montants notionnels des contrats, qu'ils aient ou non vocation à être réglés à terme, ne sont pas comptabilisés au bilan. Ils font l'objet d'une information appropriée dans l'annexe.

Appels de marge versés/reçus sur instruments financiers à terme

Les appels de marge versés ou reçus liés à ces instruments sont enregistrés au bilan.

Soulttes

Lors de la conclusion d'un instrument financier à terme, si une soultte est reçue ou payée, celle-ci est comptabilisée comme un actif (soultte payée) ou un passif (soultte reçue).

Lors de la résiliation d'un instrument à terme avant son échéance initiale, si l'État paie ou reçoit une soultte, celle-ci est comptabilisée en résultat.

3.4. Opérations de couverture

L'instrument de couverture doit suivre un traitement symétrique à l'élément couvert en termes de reconnaissance en résultat.

Les produits et charges (latents ou réalisés), ainsi que les soulttes, relatifs aux instruments de couverture sont reconnus au compte de résultat de manière symétrique au mode de comptabilisation des produits et charges sur l'élément couvert. Les variations de valeur des instruments de couverture ne sont pas reconnues au bilan, sauf si la reconnaissance en partie ou en totalité de ces variations permet d'assurer un traitement symétrique avec l'élément couvert.

Utilisation d'options achetées en couverture

La prime versée à l'origine pour acheter une option est comptabilisée à l'actif du bilan.

Lorsque l'option est utilisée dans une opération de couverture, la prime est reconnue en résultat en même temps que l'élément couvert. Ainsi, si le risque couvert impacte plusieurs exercices (couverture d'une dette à taux variable par un cap par exemple), la prime est étalée prorata temporis sur la durée de la couverture.

Arrêt de la couverture

Le traitement comptable de l'arrêt de la couverture diffère selon les cas suivants :

- > lorsque l'instrument de couverture est dénoué ou échu alors que l'élément couvert est toujours existant, la comptabilité de couverture continue de s'appliquer au résultat réalisé sur l'instrument de couverture par application du principe de symétrie. Par exemple, lors de la résiliation avant son échéance initiale d'un instrument à terme relatif à une opération de couverture, si l'État paie ou reçoit une soultte, celle-ci est comptabilisée en résultat, en même temps que le risque couvert impacte le compte de résultat ;
- > lorsque l'instrument de couverture ne répond plus aux critères de qualification ou lorsqu'il est mis fin à une relation de couverture et que l'élément couvert est toujours existant, la comptabilité de couverture continue de s'appliquer aux résultats latents de l'instrument de couverture cumulés jusqu'à la date d'arrêt de la couverture. Ces résultats latents doivent alors être comptabilisés au bilan dans un compte d'attente. Les variations de valeurs ultérieures de cet instrument, s'il est conservé, sont traitées en position ouverte isolée ;

- > lorsque l'élément couvert est éteint ou qu'il ne répond plus en partie ou totalement à la qualification d'élément couvert éligible et que l'instrument de couverture est conservé, celui-ci est traité en totalité ou en partie comme un instrument en position ouverte isolée. Tout résultat réalisé reporté au bilan en application des règles de la comptabilité de couverture est reconnu immédiatement en résultat.

3.5. Opérations qui ne peuvent être qualifiées d'opérations de couverture

Dans le cas où la relation de couverture ne peut être démontrée, l'opération est considérée comme étant en position ouverte isolée. Les variations de valeur des opérations en position ouverte isolée sont inscrites au bilan en contrepartie d'un poste au sein des charges financières nettes.

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE³

4.1. Dettes financières

L'annexe présente les caractéristiques des dettes financières en mentionnant leur montant, leur durée, les conditions financières et les frais accessoires ainsi que les modalités de remboursement du capital.

Les variations des dettes financières durant l'exercice sont présentées dans un tableau.

Le montant restant dû à la clôture et les flux de remboursement prévus au cours des exercices ultérieurs sont également mentionnés, en distinguant les échéances à moins d'un an, de un à cinq ans et à plus de cinq ans.

L'annexe indique la valeur de marché de la dette financière à la date de clôture.

L'annexe précise le montant à la clôture des primes et des décotes sur emprunts, ainsi que la variation de ces postes entre l'ouverture et la clôture de l'exercice.

Une information est fournie sur les dettes souscrites n'ayant pas donné lieu à encaissement à la date de clôture, et sur les titres rachetés n'ayant pas donné lieu à livraison.

4.2. Opérations de couverture

Une information est donnée :

- > sur les stratégies de couverture poursuivies, rendant compte des types d'opérations mises en œuvre pour réduire les risques (de taux ou de change) auxquels l'État est exposé ;
- > sur les éléments couverts ;
- > sur la structure de la dette, qui en présente les caractéristiques avant et après opérations de couverture.

³ Les dispositions normatives et les informations de l'annexe rendent parfois nécessaires l'utilisation de références de marché relatives aux taux ou aux devises. Ces informations sont fournies par des agences d'informations financières (Bloomberg, Reuters, etc.) ou par des institutions financières internationales (Banque Centrale Européenne, etc.).

4.3. Instruments financiers à terme

Les informations suivantes sont portées dans l'annexe :

- > la ventilation des montants notionnels des 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 ;
- > le montant des opérations attachées aux instruments financiers à terme dont les montants inscrits au bilan sont significatifs, notamment les primes sur option ;
- > les éléments d'information sur les risques de taux, de change, de variation de prix et de contrepartie de l'ensemble des instruments financiers à terme ;
- > la valeur de marché des instruments financiers à terme (en couverture et en position ouverte isolée) à la date de clôture.

NORME N° 12
LES PASSIFS NON
FINANCIERS

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	169
I. CHAMP D'APPLICATION	169
I.1. Les dettes non financières	169
I.2. Les provisions pour risques et charges.....	169
I.3. Les autres passifs	169
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004.....	170
DISPOSITIONS NORMATIVES	171
1. CHAMP D'APPLICATION ET DÉFINITIONS	171
2. COMPTABILISATION.....	171
2.1. Comptabilisation des dettes non financières et des autres passifs	172
2.2. Comptabilisation des provisions pour risques et charges.....	172
3. ÉVALUATION	172
3.1. Évaluation des dettes non financières et des autres passifs.....	172
3.2. Évaluation des provisions pour risques et charges.....	172
3.2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	172
3.2.2. Évaluation à la date de clôture.....	173
4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	173
4.1. Informations sur les dettes non financières	173
4.2. Informations sur les provisions pour risques et charges.....	173



NORME N° 12

LES PASSIFS NON FINANCIERS

Exposé des motifs

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

I. CHAMP D'APPLICATION

I.1. Les dettes non financières

Les dettes non financières correspondent à des passifs certains dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Les charges à payer, qui sont rattachées aux dettes non financières, correspondent à des passifs certains dont le montant ou l'échéance sont estimés avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges.

Les dettes non financières comprennent :

- > les dettes de fonctionnement telles que les dettes fournisseurs et comptes rattachés ;
- > les dettes d'intervention telles que les dettes liées aux transferts versés par l'État ;
- > les autres dettes non financières telles que les dettes sur immobilisations, les obligations de l'État en matière fiscale (crédits de TVA) ou les acomptes reçus sur impôts (impôts sur les sociétés par exemple).

Les produits constatés d'avance sont une catégorie des dettes non financières. Ils correspondent à des revenus perçus ou comptabilisés en produits par l'État à la date de clôture, au titre de prestations ou marchandises restant à réaliser ou à livrer au bénéfice d'un tiers après la date de clôture. Il existe dans ce cas une obligation de l'État envers le tiers puisqu'il est astreint, en contrepartie du revenu perçu, à une sortie de ressources au bénéfice de ce tiers, sous la forme de la réalisation d'une prestation ou de la livraison d'un bien.

I.2. Les provisions pour risques et charges

Les provisions pour risques et charges correspondent à des passifs dont l'échéance ou le montant ne sont pas fixés de manière précise. Elles comprennent :

- > les provisions pour charges non financières de toute nature ;
- > les provisions pour risques, telles que celles liées aux litiges,...

I.3. Les autres passifs

Les autres passifs sont, par nature, une catégorie spécifique à l'État représentant des passifs certains dont l'échéance, contrairement au montant, n'est pas fixée de façon précise.

Ils comprennent :

- > les bons du Trésor émis au profit des organismes internationaux : ces éléments sont des passifs certains inscrits au bilan de l'État pour un montant précis car ils représentent une fraction de la participation de l'État 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'État 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'État pour un montant précis, dans la mesure où, si par hypothèse le public voulait se défaire des monnaies qu'il détient, l'État serait tenu de les rembourser. Cependant, la date de remboursement est incertaine.

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

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

Ainsi, les dispositions normatives relatives aux passifs non financiers ont été établies en conformité avec les principes du Plan comptable général.

Les dispositions normatives relatives aux produits constatés d'avance, qui ne figuraient pas dans la norme lors de sa première approbation en 2004, ont été ajoutées ultérieurement en conformité avec les principes du Plan comptable général déjà mentionnés *supra*.

NORME N° 12

LES PASSIFS NON FINANCIERS

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION ET DÉFINITIONS

La présente norme s'applique aux dettes non financières, aux provisions pour risques et charges et aux autres passifs.

En revanche, la norme ne s'applique pas aux provisions relatives aux instruments financiers qui sont définies dans la norme 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme », ainsi qu'à la provision pour risque global des participations de l'État évaluées par équivalence qui est définie dans la norme 7 « Les immobilisations financières ».

Les dettes non financières correspondent à des passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. Les charges à payer leur sont rattachées. Les dettes non financières sont les contreparties comptables des différentes natures de charges définies dans la norme 2 « Les charges ». Les produits constatés d'avance sont une catégorie des dettes non financières.

Les provisions pour risques et charges correspondent à des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise. Elles sont les contreparties comptables des différentes natures de charges définies dans la norme 2 « Les charges » ou, s'agissant des provisions pour démantèlement, d'actifs corporels selon les principes définis par la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Les autres passifs, sont, par nature, une catégorie spécifique de passifs de l'État et correspondent à des passifs dont le montant est fixé de façon précise mais dont l'échéance n'est pas fixée de façon précise.

2. COMPTABILISATION

Des passifs non financiers doivent être comptabilisés lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

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

S'agissant de la première condition de comptabilisation, la norme 2 « Les charges » définit le critère de rattachement à l'exercice des différentes catégories de charges, qui s'applique donc pour les passifs non financiers qui leur sont liés.

S'agissant des deuxième et troisième conditions de comptabilisation, la probabilité de sortie de ressources et l'estimation du montant s'apprécient au plus tard à la date d'arrêté des comptes, selon les dispositions prévues par la norme 15 « Évènements postérieurs à la clôture ».

2.1. Comptabilisation des dettes non financières et des autres passifs

Des passifs non financiers correspondant à des dettes non financières et aux autres passifs sont comptabilisés, dans le cadre des trois conditions cumulatives énumérées *supra*, lorsque l'État a une obligation à l'égard d'un tiers et qu'il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers.

Les produits constatés d'avance, qui sont une catégorie des dettes non financières, sont comptabilisés lorsque des revenus ont été perçus ou comptabilisés en produits par l'État à la date de clôture, au titre de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer après la date de clôture. Ils constituent une obligation de l'État envers le tiers bénéficiaire de la prestation à réaliser ou de la marchandise à livrer.

2.2. Comptabilisation des provisions pour risques et charges

Des passifs non financiers correspondant à des provisions pour risques et charges sont comptabilisés, dans le cadre des trois conditions cumulatives énumérées *supra*, lorsque l'État a une obligation vis-à-vis d'un tiers et qu'il est certain ou probable que cette obligation provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers, sans que le montant ou l'échéance ne puissent être fixés de manière précise.

3. ÉVALUATION

3.1. Évaluation des dettes non financières et des autres passifs

Les dettes non financières et les autres passifs sont évalués à leur valeur nominale.

Les dettes non financières en monnaies étrangères sont converties en monnaie nationale sur la base du dernier cours de change.

Les produits constatés d'avance, qui sont une catégorie des dettes non financières, sont évalués au montant du produit correspondant à la prestation restant à réaliser ou à la marchandise restant à livrer.

3.2. Évaluation des provisions pour risques et charges

3.2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Principe d'évaluation

La provision pour risques et charges est évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers un tiers. Les charges à considérer sont celles qui concourent directement à l'extinction de cette obligation.

Modalités d'évaluation

L'évaluation du montant des provisions à constituer repose soit sur une base individuelle soit sur une base statistique.

Plusieurs hypothèses d'évaluation de la sortie de ressources peuvent être émises, mais la meilleure estimation correspond à l'hypothèse la plus probable, c'est-à-dire à celle se référant à un grand nombre de cas similaires. Les incertitudes relatives aux hypothèses d'évaluation non

retenues doivent faire l'objet d'une mention en annexe. Le montant estimé des provisions pour risques et charges correspond à la meilleure estimation des dépenses nécessaires à l'extinction de l'obligation de l'entité envers le tiers.

Le montant estimé doit tenir compte de deux paramètres :

- > la prise en compte de l'impact des événements futurs lorsqu'il existe des indications objectives que ces événements se produiront ; seules les informations disponibles à la date d'arrêté des comptes sont retenues pour estimer le montant probable de la sortie de ressources ;
- > le respect du principe de non-compensation : le montant de la provision ne doit pas être minoré de la valeur d'un actif à recevoir lorsqu'un remboursement est attendu au titre de la dépense nécessaire à l'extinction d'une obligation.

3.2.2. Évaluation à la date de clôture

Le montant des provisions pour risques et charges doit être ajusté à chaque date de clôture d'exercice pour tenir compte de la meilleure estimation à cette date.

Les dispositions relatives à l'évaluation lors de la comptabilisation initiale des provisions pour risques et charges s'appliquent à leur évaluation postérieure.

Les provisions devenues sans objet doivent faire l'objet d'une reprise sur provisions. Ces provisions correspondent à celles pour lesquelles l'État n'a plus d'obligation ou celles pour lesquelles il n'est plus probable que la sortie de ressources nécessaire à l'extinction d'une obligation soit nécessaire pour éteindre l'obligation de l'État envers ce tiers. Il en résulte :

- > soit une diminution ou une augmentation du montant de la provision ;
- > soit une annulation du montant de la provision, dès lors que cette dernière est devenue sans objet.

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1. Informations sur les dettes non financières

La nature et le montant des produits constatés d'avance sont présentés dans l'annexe.

La nature et le montant des charges à payer sont présentés en annexe.

4.2. Informations sur les provisions pour risques et charges

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

- > la valeur comptable des provisions pour risques et charges à l'ouverture et à la clôture de l'exercice ;
- > les montants des provisions pour risques et charges constitués au cours de l'exercice ;
- > les montants utilisés au cours de l'exercice ;
- > les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Pour les provisions pour risques et charges d'un montant individuellement significatif, une information est fournie sur :

- > la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- > les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si nécessaire les principales hypothèses retenues sur les événements futurs pris en compte pour l'estimation ;
- > le montant de tout remboursement attendu en indiquant, le cas échéant, le montant de l'actif comptabilisé pour celui-ci.

Par ailleurs, tout changement de méthode ou de périmètre doit être mentionné.

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

Les cas dans lesquels l'indication de tout ou partie d'une information requise causerait un préjudice à l'État dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet ayant entraîné la constitution de provisions pour risques et charges, doivent faire l'objet d'une information limitée à la nature générale du litige, la mention que l'information n'a pas été fournie et la raison pour laquelle elle ne l'a pas été.

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

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	177
I. PARTICULARITÉ DE LA NORME	177
I.1. L'absence de référentiel comptable transposable à l'État.....	177
I.2. Le cas des engagements de retraites des fonctionnaires	178
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004	179
DISPOSITIONS NORMATIVES	181
1. CHAMP D'APPLICATION	181
1.1. Délimitation du périmètre	181
1.2. Les catégories d'engagements	181
2. MODALITÉS D'INSCRIPTION DANS L'ANNEXE	182
3. ÉVALUATION	183
ILLUSTRATIONS	184
I. LA DETTE GARANTIE	184
II. LES GARANTIES LIÉES À DES MISSIONS D'INTÉRÊT GÉNÉRAL	184
II.1. Mécanismes d'assurance	184
II.2. Garanties de protection des épargnants	185
II.3. Garanties de change en faveur des banques centrales	185
III. LES GARANTIES DE PASSIF	185
III.1. Opérations de cession et restructuration d'entreprises publiques	185
III.2. Garanties accordées à des structures spécifiques	185
III.3. Autres passifs	186
IV. LES ENGAGEMENTS FINANCIERS DE L'ÉTAT	186
IV.1. Les contrats de cofinancement	186
IV.2. Les instruments financiers.....	186



NORME N° 13

LES ENGAGEMENTS À MENTIONNER DANS L'ANNEXE

Exposé des motifs

La présente norme s'attache à identifier le périmètre des engagements de l'État qu'il convient de mentionner dans l'annexe des comptes de l'État 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'État aussi bien en termes d'actifs que de passifs. Ces engagements sont appelés « engagements hors bilan ».

La présente norme définit également leurs modalités d'enregistrement et d'évaluation.

I. PARTICULARITÉ DE LA NORME

I.1. L'absence de référentiel comptable transposable à l'État

La particularité de cette norme tient à l'absence de référentiel comptable transposable à l'État. 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'État, 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'État 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'État alors même que sa responsabilité n'a pas à être démontrée ;
- > il est amené, dans le cadre de sa mission de régulateur économique et social de l'État, à prendre des engagements. L'identification de l'évènement qui donne naissance à un engagement de cette nature peut poser des difficultés. En effet, il doit être identifié parmi une série d'événements pouvant aller d'une promesse politique à un acte attributif.

Le recensement exhaustif des engagements s'avère donc plus difficile pour un État 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'État doit être mentionné dans l'annexe. Cette obligation est confirmée par l'article 54 qui rappelle l'obligation pour l'État de produire dans le compte général de l'État 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'État ne semblent pas devoir poser de difficulté.

Pour les engagements liés à la mission de régulateur économique et social de l'État, leur recensement et leur mention dans l'annexe aux états financiers sont effectués sur la base de principes qui définissent les passifs éventuels vis-à-vis d'un tiers.

Ainsi s'agissant des transferts, il existe une obligation potentielle de l'État lorsque, pour un dispositif donné, une décision d'attribution initiale, pouvant porter sur une durée pluri-annuelle, a été prise vis-à-vis d'un tiers, sans pour autant que l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire ait été réalisé à la date de clôture ou lorsque l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire doit être maintenu sur des périodes postérieures à l'exercice clos.

C'est le cas par exemple des dispositifs pluri-annuels versés sous conditions de ressources, le respect de cette condition de ressources devant être confirmé annuellement. Les montants restant à verser au titre des exercices futurs constituent en conséquence des obligations potentielles de l'État.

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'État à l'égard de tiers.

En conséquence, les engagements donnés qu'il convient de mentionner à l'annexe correspondent aux passifs éventuels qui ont pour origine :

- > les engagements pris dans le cadre d'accords ;
- > les engagements liés à la mission de régulateur économique et social de l'État ;
- > les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'État et ceux résultant d'une obligation reconnue par l'État qui ne vérifient pas les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ;
- > les engagements de retraite.

Enfin, l'État 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'État 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 (États-Unis, Canada, Australie, Nouvelle Zélande), en Europe, seule la Suède a introduit cette disposition pour des régimes « chapeaux » directement à la charge de l'État.

L'absence de norme pour les régimes nationaux obligatoires et notamment la question de l'existence et la nature des engagements auxquels ils donnent lieu, pose des problèmes de comparabilité importants dans les pays où ces régimes sont très développés.

Dans l'attente d'une position internationale sur ces questions, la norme retient le principe d'une inscription en annexe. Il convient cependant de souligner que des évolutions attendues pourraient remettre ce choix en question.

L'engagement mentionné dans l'annexe au titre des retraites des fonctionnaires de l'État est évalué en utilisant la méthode des unités de crédit projetée présentée dans la norme comptable internationale IAS 19 Avantages du personnel. Pour le calcul des engagements de retraites des fonctionnaires de l'État, le champ retenu est restreint aux seules charges de pensions des fonctionnaires titulaires à l'exclusion des recettes et charges annexes liées aux pensions des fonctionnaires (cotisations, transferts de compensation démographique vieillesse), des subventions et charges de pension actuellement garanties par l'État ou susceptibles de l'être à moyen terme, ainsi que des charges de fonctionnement.

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

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

- > le règlement du Comité de la réglementation comptable (CRC) n°2000-06 du 7 décembre 2000 relatif aux passifs ;
- > la recommandation 2003 R 01 du CNC et la norme IAS n° 19 relative aux « avantages du personnel » ;

- > les recommandations de la COB proposant des modèles d'informations à porter en annexe au titre des engagements passés par les entreprises du secteur privé ;
- > la pratique bancaire au travers des modèles de restitutions proposés par le plan comptable des établissements de crédits ;
- > le droit comparé.



NORME N° 13

LES ENGAGEMENTS À MENTIONNER DANS L'ANNEXE

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. Délimitation du périmètre

Les engagements portés en annexe des comptes de l'État répondent à la définition générale des passifs éventuels qui consistent :

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

Le passif éventuel se distingue ainsi d'une provision pour risques dans la mesure où, bien que le montant ou l'échéance de celle-ci aient un caractère incertain, elle correspond à une obligation probable ou certaine à la date de clôture.

La norme s'applique également aux engagements reçus pour lesquels les règles et modalités d'inscription à l'annexe sont identiques à celles des engagements donnés.

1.2. Les catégories d'engagements

Les engagements de l'État à mentionner dans l'annexe sont regroupés en quatre catégories :

- > la première catégorie concerne les engagements pris dans le cadre d'accords bien définis. Il s'agit d'engagements de type financier ou contractuel accordés par l'État. Ces engagements se caractérisent par l'existence de documents contractuels ou juridiques liant l'État 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'État :
 - les contrats de cofinancement ;
 - les instruments financiers à terme ;
 - les autres engagements financiers : il s'agit notamment des engagements budgétaires (utilisation des autorisations d'engagement prévues par la loi de finances) relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu (par exemple une commande n'ayant pas donné lieu à livraison).
- > la deuxième catégorie concerne les engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État. Il s'agit d'obligations potentielles de l'État correspondant à des transferts pour lesquels l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire n'est pas réalisé à la date de clôture ou doit être maintenu sur des périodes postérieures à l'exercice clos ;
- > la troisième catégorie concerne les engagements découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'État faisant l'objet de litiges avérés et les engagements résultant des obligations reconnues par l'État, 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'État. 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 de l'exercice.

2. MODALITÉS D'INSCRIPTION DANS L'ANNEXE

Les engagements de l'État 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'État 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'État 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'État dès lors que la sortie de ressources reste improbable ou incertaine. Enfin, si l'obligation est certaine à la date de clôture de l'exercice 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'État.

Deux situations conditionnent la modalité d'inscription dans l'annexe :

- > *une valeur de l'engagement* est mentionnée dans l'annexe, d'une part, lorsque l'évaluation de l'obligation ressort directement de l'acte juridique ou des usages relatifs à l'engagement ou d'autre part, lorsque l'évaluation de l'obligation n'est pas possible à la date de clôture de l'exercice mais pourra l'être à la date de l'arrêté des comptes sur la base de critères spécifiques à la nature de l'engagement ;

- > *une description littéraire détaillée* de l'engagement et des risques de passif doit être portée dans l'annexe lorsque l'évaluation de l'obligation n'est pas possible dès sa constatation ou à la date d'arrêté des comptes.

Dès lors que l'engagement peut être évalué, l'enregistrement d'un montant est préféré à une simple description littéraire. Cette dernière doit néanmoins intervenir en complément pour éclairer toute information chiffrée.

3. ÉVALUATION

Le mode d'évaluation d'un engagement dépend des caractéristiques propres à sa catégorie :

- > s'il s'agit d'un engagement pris dans le cadre d'accords, l'inscription s'effectue pour le montant total de la garantie accordée ;
- > s'il s'agit d'un engagement découlant de la mission de régulateur économique et social de l'État, l'évaluation consiste, quand cela est possible, à fournir une estimation. Celle-ci peut être exprimée, éventuellement, par une fourchette de valeur ;
- > s'il s'agit d'un engagement découlant de la mise en jeu de la responsabilité de l'État ou résultant d'une obligation reconnue par l'État, l'évaluation consiste, quand cela est possible, à fournir soit une estimation à l'intérieur d'une fourchette soit le montant maximum du risque ;
- > s'il s'agit des engagements de retraite, l'évaluation sera effectuée en utilisant la méthode des unités de crédit projetée permettant d'estimer les avantages du personnel et en particulier les avantages de retraites du régime actuel des fonctionnaires de l'État. Elle consiste à évaluer, à législation constante, la valeur actualisée des pensions des inactifs et des droits à pensions des actifs présents à la date d'évaluation. Les droits à pensions des actifs, évalués sur la base de leur évolution de carrière probable à l'aide des paramètres actuels du régime, sont pris en compte au prorata des années de service effectuées à la date d'évaluation sur le nombre d'années de service au moment du départ à la retraite. Le calcul des engagements ne concerne que les personnes présentes à la date de la référence (les recrutements futurs n'interviennent pas dans le calcul). De même, la carrière des actifs au cours du temps est prise en compte. Les dates de départ en retraite sont évaluées à l'aide des taux de départ en retraite observés au jour de l'évaluation. Les indices et taux de liquidation retenus pour le calcul des pensions futures sont ceux observés au jour de l'évaluation avec prise en compte d'une progression du salaire moyen. Le taux d'actualisation appliqué sera défini par référence au taux des obligations de l'État correspondant aux durées des engagements en cause.



NORME N° 13

LES ENGAGEMENTS À MENTIONNER DANS L'ANNEXE

Illustrations

I. LA DETTE GARANTIE

La dette garantie comporte deux types de dettes : la dette garantie à proprement parler et la dette gérée par l'État.

La dette garantie englobe les engagements de sociétés françaises, entreprises nationales, collectivités, établissements publics, organismes bancaires qui bénéficient de la garantie de l'État, c'est-à-dire ceux pour lesquels l'État 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'État ont été fixées par l'article 73 de la loi n° 46-2914 du 23 décembre 1946. Cette garantie ne peut être attribuée qu'en application d'une disposition législative que ce soit pour les engagements à long, moyen ou court terme, ou pour le service des intérêts et du remboursement des engagements particuliers.

II. LES GARANTIES LIÉES À DES MISSIONS D'INTÉRÊT GÉNÉRAL

II.1. Mécanismes d'assurance

CCR (caisse centrale de réassurance) est une société de réassurance détenue à 100% par l'État.

Il s'agit de la couverture financière de l'État 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'État 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'État de garantir chaque année l'équilibre de trésorerie de la COFACE qui a pour mission d'offrir des garanties au nom de l'État (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'État 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'État.

Par ailleurs, toute l'activité de la Caisse nationale d'épargne bénéficie de la garantie de l'État, aux termes du Code monétaire et financier.

Enfin, la loi prévoit que la garantie de l'État est accordée au remboursement en capital, intérêts et compléments de rémunération aux fonds déposés sur les comptes sur livret d'épargne populaire.

L'État 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'État garantit le versement d'une prime aux titulaires de produits d'épargne-logement.

II.3. Garanties de change en faveur des banques centrales

Il s'agit de garantir les opérations de change sur les avoirs déposés par les banques centrales des États d'Afrique de l'Ouest et de la banque centrale des États d'Afrique centrale et de la banque centrale des Comores. La garantie s'applique également aux avoirs déposés à la Banque de France.

III. LES GARANTIES DE PASSIF

III.1. Opérations de cession et restructuration d'entreprises publiques

En cas de cession d'entreprise, une garantie de passif est constituée, l'acheteur étant potentiellement en situation de risque quant au bien-fondé de sa décision d'investissement. Il peut alors, pour limiter ce risque, demander au vendeur une garantie de passif.

Ainsi, en cas de cession (privatisation...) d'une société donnée à un investisseur personne privée, l'État peut donner des garanties sous forme d'ajustement futur à la baisse du prix de vente si par exemple, après usage, la valeur des immeubles de la société vendue était inférieure à celle estimée lors de la cession.

III.2. Garanties accordées à des structures spécifiques

Il s'agit de garanties accordées à des structures dites entités ad hoc créées spécifiquement pour gérer une opération ou un groupe d'opérations similaires pour le compte de l'État, et dont l'activité est exercée par la mise à disposition d'actifs, de biens et services ou de capitaux.

III.3. Autres passifs

Ce sont des garanties particulières quant à leur objet ou leur bénéficiaire : liquidation amiable de société ou opérations de recapitalisation.

IV. LES ENGAGEMENTS FINANCIERS DE L'ÉTAT

IV.1. Les contrats de cofinancement

Il s'agit des engagements de financement d'opérations de l'État vis-à-vis de tiers dans le cadre d'accords nationaux tels les contrats de plan État-région (CPER) et d'accords internationaux et plus particulièrement ceux relatifs au financement des ressources propres de l'Union européenne.

IV.2. Les instruments financiers

Il s'agit des engagements relatifs aux instruments financiers à terme tels les contrats d'échange de taux d'intérêts financiers - swaps de taux (cf. la norme n° 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme »).

NORME N° 14
CHANGEMENTS DE
MÉTHODES COMPTABLES,
CHANGEMENTS
D'ESTIMATIONS
COMPTABLES ET
CORRECTIONS
D'ERREURS

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	189
I. OBJET DE LA NORME	189
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	189
DISPOSITIONS NORMATIVES	191
1. CHAMP D'APPLICATION	191
2. CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES	191
2.1. Définition des méthodes comptables	191
2.1.1. Cas de l'absence de méthodes comptables	191
2.1.2. Cohérence des méthodes comptables	191
2.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables	192
2.2.1. Application d'un changement de méthodes comptables	192
2.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	192
2.2.2.1. Règle générale	192
2.2.2.2. Limites à l'application de la règle générale	192
2.2.2.3. Existence de dispositions spécifiques	193
2.2.3. Information en annexe	193
3. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES	193
3.1. Définition des estimations comptables	193
3.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables	194
3.2.1. Application d'un changement d'estimation comptable	194
3.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	194
3.2.3. Information en annexe	194
4. CORRECTIONS D'ERREURS	195
4.1. Définition des erreurs	195
4.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs	195
4.2.1. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative	195
4.2.1.1. Règle générale	195
4.2.1.2. Limites à l'application de la règle générale	195
4.2.2. Information en annexe	196
ILLUSTRATIONS	197



NORME N° 14

CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

Exposé des motifs

I. OBJET DE LA NORME

La norme « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » vise plusieurs objectifs qui répondent de façon étroite aux principes énoncés par le cadre conceptuel :

- > renforcer la pertinence et la fiabilité des états financiers ;
- > assurer la comparabilité des états financiers à la fois dans le temps et avec ceux des autres entités.

La présente norme permet ainsi de déterminer les traitements à opérer et l'information à fournir dans le cadre de changements de méthodes comptables, de changements d'estimations comptables et de corrections d'erreurs.

II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

En application de l'article 30 de la loi organique du 1^{er} août 2001 relative aux lois de finances, la présente norme a été établie en se fondant sur les principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise, sauf spécificités tenant à l'action de l'État. Il est précisé que les principes généraux régissant la comptabilité d'entreprise peuvent parfois être différents selon les référentiels ; c'est notamment le cas des corrections d'erreurs présenté *infra*.

S'agissant des changements de méthodes comptables et des changements d'estimations comptables, les dispositions applicables à l'État se fondent sur les règles de droit commun applicables dans le secteur privé¹.

¹ Les dispositions de l'avis n° 97.06 du Conseil national de la comptabilité du 18 juin 1997 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimation, changements d'options fiscales et corrections d'erreurs ont été rendues sous format réglementaire à l'article 314-1 du Plan comptable général. La norme n° 14 du recueil est conforme à ces dispositions.

En revanche, concernant plus particulièrement les changements de méthodes comptables, les dispositions de l'article L.123-17 du code de commerce (reprises dans l'article 120-4 du Plan comptable général) qui disposent que « À moins qu'un changement exceptionnel n'intervienne dans la situation du commerçant, (...), la présentation des comptes annuels comme des méthodes d'évaluation retenues ne peuvent être modifiées d'un exercice à l'autre » ne figurent pas dans la norme 14 du Recueil, les changements de méthodes comptables devant notamment permettre de « (...)

S'agissant des corrections d'erreurs, la pertinence de l'information fournie par le compte de résultat de l'exercice doit être privilégiée, et le résultat de l'exercice ne doit pas être affecté par des corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs. En effet, une des spécificités de l'État tient à la nécessaire cohérence entre le résultat budgétaire et le résultat comptable, qui repose sur une articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire cherchant à créer des relations simples entre ces deux comptabilités (cf. cadre conceptuel, § II.3). En conséquence, la norme prévoit que l'erreur soit corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte et que le solde d'ouverture de cet exercice soit ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette, de l'effet de la correction d'erreur sur l'exercice précédent ou les exercices antérieurs dans le cas où l'erreur affecte les exercices antérieurs à l'exercice précédent.

La norme prévoit qu'au titre de l'information comparative, l'exercice qui précède l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte et qui est inclus dans les états financiers, est présenté corrigé de cette erreur, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat. Les dispositions de la présente norme sont en cela conformes aux référentiels comptables internationaux et plus particulièrement à la norme IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs ».

Suite à l'avis n° 2012-05 du 18 octobre 2012 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs, le texte de la norme 14 a été modifié. Il s'agit de modifications rédactionnelles visant à clarifier les dispositions normatives sans en changer le fond.

Les dispositions normatives de la présente norme ne mentionnent pas expressément la notion d'importance relative dès lors que ce critère de significativité est sous-jacent à l'ensemble des normes². Il convient, sur ce point, de se référer au paragraphe III.1 du Cadre conceptuel du Recueil des normes comptables de l'État³ selon lequel « la pertinence de l'information est influencée par sa nature et par son importance relative. L'importance relative décrit la portée des renseignements contenus dans les états financiers pour les décideurs.

Un élément d'information ou un regroupement d'éléments est considéré comme important si son omission, sa non-divulgateion ou sa présentation erronée peut avoir une influence sur la prise de décisions des utilisateurs. »

fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine (...) » (cf. § 2.2.1 de la norme) et donc être motivés par l'amélioration de l'information comptable. Les dispositions du code de commerce ne figurent pas non plus dans les référentiels comptables internationaux IFRS et IPSAS, qui présentent également les changements de méthodes comptables comme devant être motivés par une meilleure qualité de l'information.

Les dispositions de la norme 14 sont également conformes à celles des normes IAS 8 et IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs ».

² Même si les notions « d'importance relative » et « d'importance significative » ne sont pas définies de manière explicite dans la réglementation française.

³ RNCE, version du 21 août 2012.



NORME N° 14

CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION

La présente norme s'applique aux traitements à opérer et à l'information à fournir relativement aux changements de méthodes comptables, aux changements d'estimations comptables et aux corrections d'erreurs.

2. CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

2.1. Définition des méthodes comptables

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués lors de l'établissement et de la présentation des états financiers. Ces méthodes comptables permettent d'établir et de présenter des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les opérations et les événements auxquels elles s'appliquent.

2.1.1. Cas de l'absence de méthodes comptables

En l'absence d'une méthode comptable spécifiquement applicable à une opération ou un événement, il convient de faire usage de jugement pour développer et appliquer une méthode permettant d'obtenir des informations comptables conformes aux principes généralement admis.

Pour exercer le jugement décrit ci-dessus, l'État doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre décroissant, et considérer leur possibilité d'application :

- > les dispositions normatives applicables à l'État et traitant de questions similaires et liées ;
- > les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le référentiel comptable, le cadre réglementaire ou législatif qui lui est applicable et, si nécessaire, dans les référentiels en constituant les références privilégiées.

2.1.2. Cohérence des méthodes comptables

Dans le cas où le référentiel comptable permet, pour une catégorie d'éléments, l'application de méthodes comptables différentes, l'État choisit la méthode comptable la plus pertinente et l'applique de manière cohérente et permanente à cette catégorie.

2.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables

2.2.1. Application d'un changement de méthodes comptables

Conformément au principe de permanence des méthodes, les utilisateurs d'états financiers doivent être en mesure de les comparer dans le temps. Les mêmes méthodes comptables sont donc appliquées au sein de chaque exercice et d'un exercice à l'autre. Cependant, un changement de méthode comptable est possible dans les deux cas suivants :

- > changement imposé par la première application d'une norme ou par la modification de normes existantes ;
- > changement permettant de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine et la situation financière de l'État.

En revanche, ne constituent pas des changements de méthodes comptables :

- > l'application d'une méthode comptable à des opérations ou autres événements différant en substance de ceux survenus précédemment ;
- > l'application d'une nouvelle méthode comptable à des opérations ou autres événements qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

2.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

2.2.2.1. Règle générale

Un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective, c'est-à-dire comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

Le changement de méthode comptable prend effet dans l'exercice au cours duquel il a été adopté. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté, pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette, de l'effet de la nouvelle méthode comptable, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

Au titre de l'information comparative présentée dans les états financiers, l'exercice qui précède l'exercice de première application de la nouvelle méthode comptable est présenté comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

2.2.2.2. Limites à l'application de la règle générale

S'il est impraticable¹ de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour l'exercice antérieur présenté, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui est l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat sur l'exercice antérieur (effet sur l'exercice antérieur et/ou effets cumulés à l'ouverture de l'exercice antérieur), la nouvelle méthode

¹ Le concept « d'impraticabilité » est développé en annexe.

comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

2.2.2.3. Existence de dispositions spécifiques

Lorsque le changement de méthode comptable résulte de la première application d'un texte, si des dispositions spécifiques ont été prévues, le changement de méthode comptable est effectué conformément à ces dispositions spécifiques. Il peut s'agir notamment de dispositions transitoires d'application.

2.2.3. Information en annexe

Lorsqu'un changement de méthode comptable est effectué par l'État, celui-ci mentionne les informations suivantes :

- > la nature du changement de méthode comptable ;
- > pour l'exercice en cours et pour l'exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;
- > le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible.

Lorsqu'un changement est imposé par une norme applicable à l'État, celui-ci indique en outre les informations suivantes :

- > le nom de la norme ou du changement de norme ;
- > le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à ses dispositions transitoires ainsi que leur description.

Lorsqu'un changement est décidé par l'État, celui-ci rappelle les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations plus fiables et plus pertinentes.

Si l'application rétrospective est impraticable pour l'exercice présenté au titre de l'information comparative, ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, l'État indique les circonstances qui ont mené à cette situation et la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.

3. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

3.1. Définition des estimations comptables

En raison des incertitudes inhérentes à l'activité économique ou aux modalités de l'action publique, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision et font l'objet d'une estimation, celle-ci impliquant des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles.

3.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables

3.2.1. Application d'un changement d'estimation comptable

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements des circonstances dans lesquelles elle était fondée ou suite à l'obtention de nouvelles informations ou par l'effet d'un surcroît d'expérience. C'est pourquoi, un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimations comptables résultent en effet d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

Par ailleurs, l'application des méthodes et principes comptables repose sur des modalités pratiques choisies par l'État. Ces modalités d'application peuvent, dans le cadre d'une même méthode ou d'un même principe, différer dans le temps.

Les différences et évolutions dans les modalités d'application sont normales et assimilables, dans leur nature, aux changements d'estimations comptables.

Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation comptable, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

3.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

Par nature, un changement d'estimation comptable n'a d'effet que sur l'exercice en cours et les exercices futurs. La modification ne peut être que prospective. L'incidence du changement correspondant à l'exercice en cours est enregistrée dans les comptes de l'exercice².

L'application prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que celui-ci est appliqué aux opérations et événements à compter de la date à laquelle il est mis en œuvre, c'est-à-dire sur l'exercice en cours et sur les exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également affectés par le changement.

3.2.3. Information en annexe

L'État fournit des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur l'exercice en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des exercices ultérieurs, sauf lorsqu'il est impraticable d'estimer l'incidence sur les exercices futurs.

Si le montant de l'incidence sur les exercices ultérieurs n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, cette situation est mentionnée en annexe.

² Les changements d'estimation peuvent avoir un effet sur différentes lignes du compte de résultat et du bilan.

4. CORRECTIONS D'ERREURS

4.1. Définition des erreurs

Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'État portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation, de l'utilisation erronée ou abusive d'informations fiables :

- > qui étaient disponibles lorsque la publication des états financiers de ces exercices a été effectuée ; et
- > dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces états financiers.

Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Parmi ces erreurs, figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, les négligences, les mauvaises interprétations des faits et les fraudes.

4.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs

4.2.1. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

4.2.1.1. Règle générale

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée de manière rétrospective. La correction d'une erreur d'un exercice antérieur ne figure donc pas dans le résultat de l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte.

L'erreur est corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été découverte. Ainsi, le solde d'ouverture de cet exercice doit être ajusté pour les éléments concernés de l'actif, du passif et de la situation nette de l'effet de la correction d'erreur sur les exercices antérieurs. La correction d'erreur n'a pas d'incidence sur le résultat de l'exercice au cours duquel cette erreur a été découverte et corrigée.

Au titre de l'information comparative, l'exercice qui précède l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte et qui est inclus dans les états financiers est présenté corrigé de cette erreur, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat.

4.2.1.2. Limites à l'application de la règle générale

Une erreur d'un exercice antérieur est corrigée par traitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à l'exercice ou l'effet cumulé de l'erreur.

S'il est impraticable³ de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat pour l'exercice antérieur présenté, l'erreur est retraitée au début du premier exercice pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable, qui est l'exercice en cours.

³ Le concept « d'impraticabilité » est développé dans les illustrations.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, de la situation nette et/ou du compte de résultat sur l'exercice antérieur (effet sur l'exercice antérieur et/ou effets cumulés à l'ouverture de l'exercice antérieur), l'erreur est corrigée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets de la correction d'erreur peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

4.2.2. Information en annexe

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'État, celui-ci mentionne les informations suivantes :

- > la nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;
- > pour l'exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;
- > le montant de la correction au début du premier exercice présenté.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée sont indiquées.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces deux natures d'informations.



NORME N° 14

CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

Illustrations

IMPRATICABILITÉ DE L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE

Dans certaines circonstances, il est impraticable de déterminer, soit les effets spécifiquement liés à l'exercice, soit l'effet cumulé d'un traitement rétrospectif afin de rendre les informations financières au titre de ou des exercices précédents comparables à celles de l'exercice en cours.

En effet, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable, soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

Dans d'autres cas, il est nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers.

Or, le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'un exercice antérieur, en raison du délai qui peut s'être écoulé depuis l'opération ou l'autre événement en question.

Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des périodes antérieures reste le même que pour les estimations effectuées pendant l'exercice en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsqu'est intervenu(e) l'opération ou l'événement. Les connaissances a posteriori ne doivent donc pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à un exercice antérieur.

Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'un exercice antérieur implique de distinguer les informations qui :

- > révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'opération ou l'événement ;
- > auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.

Ainsi, lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'un exercice antérieur de manière rétrospective.

NORME N° 15
LES ÉVÈNEMENTS
POSTÉRIEURS
À LA CLÔTURE

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	200
DISPOSITIONS NORMATIVES.....	202
1. CHAMP D'APPLICATION	202
2. ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE	202
2.1. Arrêté définitif des états financiers.....	202
2.2. Comptabilisation et évaluation	203
2.2.1. Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements.....	203
2.2.2. Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements	203
2.3. Informations à fournir	204
2.3.1. Mise à jour des informations à fournir sur des situations existant à la date de clôture	204
2.3.2. Communication d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustements	204
ILLUSTRATIONS	205
I. AUTRES EXEMPLES D'ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE DONNANT LIEU À AJUSTEMENTS	205
II. COMMUNICATION D'ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE NE DONNANT PAS LIEU À AJUSTEMENTS.....	205



NORME N° 15 LES ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE

Exposé des motifs

La norme « événements postérieurs à la clôture » 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'évènements survenant postérieurement à la date de clôture. La norme précise le concept d'évènements postérieurs à la clôture, la date ultime d'ajustement des états financiers et les informations à fournir dans l'annexe.

Ces évènements s'inscrivent entre :

- > la date de clôture, entendue comme étant la date du 31 décembre de l'exercice N, et
- > la date d'approbation des états financiers qui correspond à la date du vote de la loi de règlement par le Parlement au sens de l'article 37 III de la LOLF.

Entre ces deux dates intervient la date d'arrêté des comptes par l'autorité compétente qui est le ministre. Elle correspond à la date de signature des états financiers définitifs qui rend l'information publique.

En effet, lorsque la procédure d'élaboration des états financiers est arrivée à son terme, le ministre signe et transmet les états financiers, qui constituent le compte général de l'État, en annexe au projet de loi de règlement.

L'arrêté définitif des comptes constitue l'acte marquant la fin de la période de prise en compte des événements postérieurs à la clôture, matérialisé par la signature des états financiers par le ministre. Dès lors que les comptes arrêtés sont rendus publics et qu'ils ne peuvent plus être modifiés, les événements postérieurs à la date d'arrêté ne peuvent plus avoir d'impact sur les comptes concernés.

De plus, le producteur des états financiers doit délivrer des informations fiables préalablement soumises au certificateur faisant état d'évènements 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 évènements.

Il est rappelé que les délais d'approbation sont soumis aux règles prescrites par la loi organique relative aux lois de finances, notamment en ses articles 37 III, 46, 54-7° et 58-5° relatifs, au dépôt du projet de loi de règlement et de ses annexes et à la mission de certification de la Cour des comptes.

Le principe de continuité d'exploitation généralement exposé dans les normes internationales n'a pas été repris dans la norme puisqu'il ne se pose pas dans les mêmes termes que pour les entités privées ou publiques dont l'activité peut disparaître. Le cadre conceptuel reprend ce principe en estimant que « l'État continuera d'exercer ses activités dans un avenir prévisible ».

POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

Conformément à l'article 31 de la loi organique relative aux lois de finances aux termes duquel « les règles applicables à la comptabilité de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action », il convient de compléter le dispositif normatif encadrant la comptabilité de l'État en s'assurant de sa cohérence avec les dispositifs normatifs existants. En l'occurrence, il s'agit de la norme IAS 10¹ d'une part et de la norme IPSAS 14 d'autre part.

L'IAS 10 (§ 5 à 7 inclus) fixe comme date limite d'ajustement des comptes leur date de publication et reconnaît que celle-ci est antérieure à la date d'approbation par les actionnaires. Quant à l'IPSAS 14 (§ 6 à 8), elle précise que c'est à la date à laquelle les comptes sont devenus définitifs, c'est-à-dire que ces comptes servent de base à l'audit et ne peuvent plus être modifiés.

S'agissant de la réglementation en France, on peut mentionner :

- > l'article L. 123-20 alinéa 3 du Code de commerce ;
- > les articles 120-4 (permanence des méthodes), 130-5 (comparabilité des comptes annuels), 313-5 (risques et pertes), 531-2/4 dernier alinéa (état des provisions) du Plan comptable général.

¹ IAS 10 & IPSAS 14 : « Événements postérieurs à la date de clôture ».



NORME N° 15

LES ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS

À LA CLÔTURE

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION

La présente norme doit être appliquée à la comptabilisation des événements postérieurs à la date de clôture et aux informations à fournir y afférentes.

2. ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE

Les événements postérieurs à la date de clôture sont les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date d'arrêté définitif des états financiers.

On peut distinguer deux types d'événements :

- (a) ceux qui sont relatifs à des situations qui existaient à la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements susceptibles de modifier les données figurant dans les états financiers) ;

et

- (b) ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture susceptibles seulement de faire l'objet d'une information dans l'annexe).

Les événements postérieurs à la date de clôture incluent tous les événements survenant jusqu'à la date d'arrêté des états financiers, même si ces événements interviennent après la publication d'une annonce relative à un excédent ou un déficit net, l'autorisation de publication des états financiers d'une entité contrôlée ou la publication d'autres informations ciblées relatives aux états financiers.

2.1. Arrêté définitif des états financiers

Les états financiers doivent être ajustés ou des informations doivent être fournies lorsque se produisent des événements postérieurs à la date de clôture jusqu'à la date d'arrêté définitif des états financiers.

La date de clôture est la date du dernier jour de l'exercice auquel se rapportent les états financiers, soit le 31 décembre de l'année N.

La date de l'arrêté définitif des comptes est la date à laquelle, par sa signature, le ministre compétent acte que les comptes sont devenus définitifs, qu'ils sont dès lors soumis à la certification.

Dans le cas de circonstances exceptionnelles ayant une incidence significative sur la situation financière et intervenant après la date d'arrêté des comptes, le producteur des états financiers

doit délivrer les informations nécessaires, selon des modalités appropriées, afin d'informer le Parlement qui approuve en dernier ressort les états financiers, annexés au projet de loi de règlement.

2.2. Comptabilisation et évaluation

Dans la période entre la date de clôture et la date d'arrêté définitif des états financiers, l'État peut annoncer des mesures nouvelles. La question de savoir si elles impliquent ou non des ajustements des états financiers dépend du fait que cette annonce fournit ou non des informations supplémentaires sur les situations existant à la date de clôture. Dans la plupart des cas, cette annonce ne conduira pas à des ajustements. Elle donnera lieu en général à des informations en annexe.

2.2.1. Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements

L'État doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture qui sont relatifs à des situations existant à cette date.

Des événements postérieurs à la date de clôture imposant à l'État d'ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou de comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas seraient :

- > La décision rendue par un tribunal après la date de clôture qui confirme l'existence à la date de clôture d'une obligation actuelle de l'État. Ce dernier ajuste toute provision préalablement comptabilisée en relation avec ce jugement ou enregistre une nouvelle provision selon les règles de la norme 12 « Les provisions pour risques et charges, les dettes non financières et les autres passifs ». L'État n'indique pas simplement un passif éventuel parce que le jugement fournit des informations supplémentaires qu'il convient d'examiner selon les règles prescrites par la norme 12.
- > La réception, après la date de clôture, d'informations indiquant qu'un actif était déprécié à la date de clôture ou que le montant d'une dépréciation précédemment comptabilisée pour cet actif doit être ajusté. À titre d'exemple, la vente de stocks après la date de clôture peut donner des indications sur leur valeur nette de réalisation à la date de clôture.

2.2.2. Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements

L'État ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture dans le cas suivant :

Lorsque l'État a adopté une méthode d'évaluation de ses biens immobiliers non spécifiques à leur valeur de marché, on peut observer une diminution de la valeur de marché des biens entre la date de clôture et la date d'arrêté. La baisse de la valeur de marché n'est normalement pas liée à la situation des immeubles à la date de clôture, mais reflète des événements qui se sont produits au cours de l'exercice suivant. En conséquence, malgré sa méthode de réévaluation régulière, l'État ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers au titre des immeubles. De même, l'État ne met pas à jour les montants indiqués pour les immeubles à la date de clôture bien qu'il puisse avoir à fournir des informations complémentaires selon le paragraphe 2.3.1.

2.3. Informations à fournir

La date d'arrêté définitif des états financiers devra être communiquée dans l'annexe.

2.3.1. Mise à jour des informations à fournir sur des situations existant à la date de clôture

Si des informations sont reçues, après la date de clôture mais avant la date d'arrêté définitif des états financiers, sur des situations qui existaient à la date de clôture, les informations fournies relatives à ces situations doivent être mises à jour.

Dans certains cas, la mise à jour des informations fournies dans ses états financiers doit refléter des informations reçues après la date de clôture mais avant la date d'arrêté définitif des états financiers, même lorsque ces informations n'ont aucun effet sur les montants comptabilisés dans les états financiers. Un exemple de la nécessité de mettre à jour les informations fournies est le cas d'indications devenues disponibles après la date de clôture mais concernant un passif éventuel qui existait à la date de clôture. Outre le fait qu'elle doit examiner si elle doit désormais comptabiliser une provision, l'entité doit mettre à jour les informations fournies sur le passif éventuel au vu de cette indication.

2.3.2. Communication d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustements

Lorsque des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des modifications sont d'une importance telle que le fait de ne pas les mentionner affecterait la capacité des utilisateurs des états financiers à en mesurer la portée et à prendre des décisions appropriées, l'État doit indiquer pour chaque catégorie significative d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements, les informations suivantes :

- (a) la nature de l'événement ; et
- (b) une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.

Parmi ces événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements, on relève notamment :

- (a) une diminution d'une ampleur inhabituelle de la valeur du bien immobilier non spécifique évalué en valeur de marché, si cette diminution ne se rapporte pas à l'État du bien à la date de clôture mais reflète des circonstances intervenues depuis la date de clôture ;
- (b) l'annonce d'un plan d'abandon d'activité ou d'un programme majeur, la sortie d'actifs ou le règlement de passifs attribuables à un abandon d'activité ou à un programme majeur, ou encore la conclusion d'accords irrévocables pour la vente de ces actifs ou le règlement de ces passifs.



NORME N° 15

LES ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE

Illustrations

I. AUTRES EXEMPLES D'ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE DONNANT LIEU À AJUSTEMENTS

- > La détermination, après la date de clôture, du coût d'actifs acquis ou du produit d'actifs cédés avant la date de clôture.
- > La détermination, après la date de clôture, du montant des produits collectés au cours de l'exercice qui doivent être partagés avec un autre gouvernement aux termes d'un accord de partage des produits existant au cours de l'exercice désigné.
- > La détermination, après la date de clôture, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si, à la date de clôture, l'État avait une obligation actuelle, juridique ou implicite, d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date.
- > La découverte d'une fraude ou d'erreurs dans la comptabilisation de certaines opérations.

II. COMMUNICATION D'ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA DATE DE CLÔTURE NE DONNANT PAS LIEU À AJUSTEMENTS

- > L'acquisition ou la sortie d'une entité contrôlée majeure ou l'externalisation de la totalité ou de la quasi-totalité des activités alors exercées par une entité, après la date de clôture.
- > Des achats et sorties importantes d'actifs.
- > La destruction d'un immeuble important par un incendie après la date de clôture.
- > L'annonce ou le début d'exécution d'une restructuration majeure.
- > L'adoption d'une réglementation ou d'un accord international visant la dispense de remboursement de prêts consentis à des entités ou à des personnes physiques dans le cadre d'un programme.
- > Des modifications anormalement importantes du prix des actifs ou des taux de change postérieurs à la date de clôture.
- > Le fait de prendre des engagements importants ou d'être soumis à des passifs éventuels, par exemple par l'émission de garanties importantes après la date de clôture.
- > Le début d'un litige important résultant uniquement d'événements survenus après la date de clôture.

NORME N° 16
INFORMATION
SECTORIELLE

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	208
I. OBJECTIFS ET CONTEXTE DE LA NORME.....	208
II. DÉFINITION DES SECTEURS	208
III. LES PRINCIPES RETENUS ET LES ÉLÉMENTS D'INFORMATION	208
III.1. Les actifs	209
III.2. Les passifs	209
III.3. Les produits	209
III.4. Les charges.....	209
III.5. Les engagements hors bilan	210
IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE SA PUBLICATION EN 2011	210
DISPOSITIONS NORMATIVES	211
1. DÉFINITIONS	211
1.1. Définition d'un secteur.....	211
1.2. Définitions des méthodes comptables sectorielles et des actifs et passifs sectoriels, charges et produits sectoriels et engagements hors bilan sectoriels.....	211
2. PRINCIPAUX AGRÉGATS À PRÉSENTER	211
2.1. Actifs et passifs sectoriels, produits et charges sectoriels, engagements hors bilan sectoriels.....	211
2.1.1. Les actifs	211
2.1.2. Les passifs	212
2.1.3. Les charges	212
2.1.4. Les produits	212
2.1.5. Les engagements hors bilan.....	212
2.2. Informations complémentaires	212
2.2.1. Opérations de neutralisation	212
2.2.2. Opérations de réconciliation.....	212
3. DIVERS	213



NORME N° 16

INFORMATION SECTORIELLE

Exposé des motifs

La présente norme consiste à établir des principes pour l'élaboration d'informations sectorielles dans l'annexe.

I. OBJECTIFS ET CONTEXTE DE LA NORME

L'objectif de la présente norme consiste à présenter une information agrégée sur les principales activités de l'État afin d'éclairer les comptes et d'en améliorer la lisibilité.

Les référentiels comptables internationaux ont introduit dans l'annexe aux comptes des entités publiques et privées les éléments d'information sectorielle qui présentent des informations synthétiques par activité. La norme IFRS 8 « Secteurs opérationnels » a été publiée en novembre 2006, la norme IPSAS 18 « Information sectorielle » a été publiée en juin 2000.

La présente norme vise à définir une information sectorielle dans le cadre de l'élaboration des comptes de l'État.

II. DÉFINITION DES SECTEURS

Dans le cadre de la modernisation des politiques publiques et de la mise en œuvre de la loi organique relative aux lois de finances (LOLF), les dépenses du budget de l'État sont dorénavant présentées et votées par missions, c'est-à-dire par grandes politiques publiques.

L'organisation introduite par la LOLF couvre l'ensemble des comptes de l'État (champ couvert par le budget général, les budgets annexes et les comptes spéciaux).

Par parallélisme avec la présentation budgétaire, le découpage en missions peut être utilisé pour la constitution des secteurs. Les secteurs créés par regroupement de missions doivent avoir un caractère pérenne et être d'un nombre limité, afin d'assurer la comparabilité dans le temps et la lisibilité des informations sectorielles produites. À titre d'exemple, les référentiels comptables internationaux considèrent que le nombre de secteurs devrait être limité à une dizaine.

Enfin, il convient de préciser que l'objectif de la présente norme n'est pas de mettre en place un dispositif de type comptabilité analytique ou de type coût complet tel que présenté dans les documents budgétaires (projets et rapports annuels de performance).

III. LES PRINCIPES RETENUS ET LES ÉLÉMENTS D'INFORMATION

L'affectation des éléments aux différents secteurs est établie sur la base des montants figurant dans les états financiers de l'État. Elle concerne les actifs, les passifs, les produits, les charges et les engagements hors bilan.

Pour chacune des catégories d'éléments décrites ci-après, les agrégats à présenter dans le cadre de l'information sectorielle sont définis dans les dispositions normatives.

III.1. Les actifs

Les actifs sectoriels correspondent aux actifs qui sont utilisés dans les activités du secteur. Ils recouvrent les immobilisations (immobilisations incorporelles, immobilisations corporelles et immobilisations financières), les stocks, les créances et la trésorerie.

> Cas particulier des actifs immobiliers

L'État a confié au Ministère du Budget au travers du service France Domaine la gestion du parc immobilier non spécifique, mis à disposition des utilisateurs de ces biens.

Un compte d'affectation spéciale centralise le produit des ventes de l'État, tandis qu'au sein du budget général, un programme ad hoc regroupe les charges d'entretien lourd de l'État propriétaire.

Pour l'information sectorielle, le choix de se conformer à l'organisation retenue d'une gestion centralisée du patrimoine conduit à ne pas affecter les biens aux secteurs utilisateurs.

III.2. Les passifs

Les passifs sectoriels recouvrent les dettes financières, les dettes non financières, les provisions pour risques et charges, la trésorerie passive et les autres passifs relatifs à l'activité d'un secteur.

> Cas particulier de la dette financière

L'État a confié à l'Agence France Trésor la gestion de sa dette financière. Ce choix d'une gestion centralisée de la dette financière de l'État dans une mission spécifique conduit à isoler cette activité dans un secteur spécifique plutôt que répartir cette dette sur les différents secteurs ou la rattacher à un secteur qui regrouperait les missions relatives aux finances publiques.

III.3. Les produits

En matière de produits, les produits régaliens, y compris les reprises de provisions sur créances redevables, ne font pas l'objet d'affectation à un ou plusieurs secteurs, et figurent pour leur montant net des prélèvements sur recettes.

Au sein des produits non régaliens, il convient de distinguer les reprises de provisions et les autres produits.

- > Sous réserve de faisabilité technique, les reprises de provisions sont attribuées aux secteurs.
- > Les autres produits sont également attribués aux secteurs sous cette même réserve de faisabilité à partir du moment où leur montant est significatif.

III.4. Les charges

Les charges sectorielles correspondent aux charges relatives aux activités du secteur, y compris les dotations aux amortissements et aux provisions et les dépréciations.

Les ressources propres de l'Union Européenne ne font pas l'objet d'affectation à un ou plusieurs secteurs, car elles sont présentées en déduction des produits régaliens.

> Cas particulier des pensions de retraite

Les charges sociales de l'État employeur (dont la part patronale des cotisations retraite) relèvent des différents secteurs et sont incluses dans leurs charges de personnel.

Pour ce qui concerne le paiement des pensions de retraite des fonctionnaires, la totalité des charges relatives au versement des pensions de retraite est centralisée dans un compte d'affectation spéciale. Pour l'information sectorielle, ce compte ne fait pas l'objet d'une ventilation entre les différents secteurs. Une neutralisation est effectuée, afin d'éviter de présenter les mêmes charges dans deux secteurs différents, d'une part, sous forme de cotisations de l'État employeur, et, d'autre part, sous forme de pensions versées aux bénéficiaires.

> **Cas particulier de la charge de la dette**

L'État ayant confié à l'Agence France Trésor la gestion centralisée de la dette, les charges financières correspondantes sont rattachées au secteur spécifique qui porte la dette financière.

> **Cas particulier des dotations aux amortissements et aux provisions et des dépréciations**

Les dotations aux amortissements ou aux provisions et les dépréciations sont affectées au même secteur que l'élément auquel elles se rapportent.

III.5. Les engagements hors bilan

L'annexe aux comptes de l'État fournit un ensemble d'informations complémentaires au tableau de la situation nette et au tableau des charges nettes, des produits régaliens nets et de détermination du solde des opérations de l'exercice, en particulier pour ce qui relève des engagements hors bilan de l'État. Ces éléments comprennent notamment les engagements relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu (ou «restes à payer») et les dispositifs d'intervention, et font l'objet d'une affectation aux secteurs selon une présentation spécifique qui peut prendre la forme d'une information de nature qualitative.

IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE SA PUBLICATION EN 2011

Cette norme s'inspire des référentiels comptables internationaux existants. En l'occurrence, il s'agit de la norme IPSAS 18 « Information sectorielle » d'une part et IFRS 8 « Secteurs opérationnels » d'autre part.



NORME N° 16

INFORMATION SECTORIELLE

Dispositions normatives

1. DÉFINITIONS

1.1. Définition d'un secteur

Un secteur est une activité distincte ou un groupe d'activités homogènes, pérennes et relevant d'un axe majeur de politique publique. Il est constitué par un regroupement de missions sans modification du périmètre de chacune d'entre elles.

1.2. Définitions des méthodes comptables sectorielles et des actifs et passifs sectoriels, charges et produits sectoriels et engagements hors bilan sectoriels

Les méthodes comptables sectorielles, issues des méthodes comptables du Recueil des normes comptables de l'État, ont trait spécifiquement à la présentation de l'information sectorielle.

Les actifs, passifs, charges et produits sectoriels sont les actifs, passifs, charges et produits qui concourent à l'activité d'un secteur et qui lui sont directement affectables.

Ils n'incluent pas :

- (a) les produits régaliens ;
- (b) les autres actifs, passifs, charges et produits, s'ils sont de montants non significatifs.

Les engagements hors bilan figurant dans l'annexe aux comptes de l'État sont également à affecter aux différents secteurs auxquels ils se rapportent.

2. PRINCIPAUX AGRÉGATS À PRÉSENTER

2.1. Actifs et passifs sectoriels, produits et charges sectoriels, engagements hors bilan sectoriels

2.1.1. Les actifs

Les actifs sectoriels correspondent aux actifs utilisés dans les activités d'un secteur.

Les principaux agrégats retenus pour l'information sectorielle en matière d'actifs sont les suivants : immobilisations incorporelles, immobilisations corporelles (hors parc immobilier), parc immobilier, immobilisations financières et stocks.

2.1.2. Les passifs

Les passifs sectoriels correspondent aux passifs utilisés dans les activités d'un secteur.

Les principaux agrégats retenus pour l'information sectorielle en matière de passifs sont les suivants : dettes financières, dettes non financières, provisions pour risques et charges.

2.1.3. Les charges

Les charges sectorielles correspondent aux charges brutes utilisées dans les activités d'un secteur.

Les principaux agrégats retenus pour l'information sectorielle en matière de charges sont les suivants : charges de personnel, charges de fonctionnement (hors charges de personnel), charges d'intervention et charges financières.

2.1.4. Les produits

Les produits sectoriels correspondent aux produits bruts directement comptabilisés par un secteur. Les produits régaliens en sont exclus.

Les principaux agrégats retenus pour l'information sectorielle en matière de produits sont les suivants : produits de fonctionnement, produits d'intervention et produits financiers.

2.1.5. Les engagements hors bilan

Les engagements hors bilan figurent dans l'annexe aux comptes de l'État.

Pour l'information sectorielle, les engagements hors bilan de montant significatif sont affectés à un secteur d'activité.

Les informations à présenter concernent a minima :

- > les engagements relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu ;
- > les engagements au titre des dispositifs d'intervention de l'État.

2.2. Informations complémentaires

2.2.1. Opérations de neutralisation

Les opérations réalisées entre deux secteurs peuvent conduire à une augmentation artificielle des charges et des produits. Dans ce cas, un retraitement prenant la forme d'une neutralisation de ces charges et produits est réalisé.

2.2.2. Opérations de réconciliation

Les informations sectorielles relatives aux actifs, passifs, produits et charges sont réconciliées avec les données comptabilisées dans les états financiers.

Dans le cas où certains actifs, passifs, charges ou produits ne peuvent être affectés directement aux secteurs, ils sont présentés séparément, par exemple dans une colonne distincte lorsque l'information chiffrée est présentée sous forme de tableau, afin de faciliter la lecture du rapprochement des données sectorielles avec celles issues des comptes de l'État.

3. DIVERS

Quand un secteur est nouvellement créé, modifié ou supprimé pendant l'exercice, l'information sectorielle de l'exercice antérieur présentée à titre de comparaison est retraitée.

Les changements des méthodes comptables qui ont un effet significatif sur l'information sectorielle sont indiqués et l'information sectorielle de l'exercice antérieur présentée à titre de comparaison est retraitée.

NORME N° 17
LES BIENS
HISTORIQUES
ET CULTURELS

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	216
I. DÉFINITION	216
II. ÉVALUATION	217
II.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	217
II.2. Évaluation à la date de clôture	217
II.3. Dépenses ultérieures	217
III. ÉTABLISSEMENT DU BILAN D'OUVERTURE AU 1 ^{ER} JANVIER 2006	218
IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE SON APPROBATION EN 2013	218
DISPOSITIONS NORMATIVES	219
1. DÉFINITION	219
1.1. Biens historiques et culturels immobiliers	219
1.2. Biens historiques et culturels mobiliers	219
1.3. Cas particulier des adjonctions	220
1.4. Cas des actifs comportant des éléments historiques et culturels	220
2. ÉVALUATION	221
2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale	221
2.2. Évaluation à la date de clôture	221
3. DÉPENSES ULTÉRIEURES	221
3.1. Comptabilisation des dépenses ultérieures	221
3.2. Évaluation à la date de clôture des dépenses ultérieures	222
3.2.1. Amortissements des dépenses ultérieures	222
3.2.2. Dépréciations des dépenses ultérieures	222
3.3. Modalités particulières de traitement des biens historiques et culturels partiellement comptabilisés	222
4. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN	222
5. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	223
5.1. Méthodes comptables	223
5.2. Notes sur le bilan	223
ILLUSTRATIONS	224



NORME N° 17

LES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

Exposé des motifs

PRÉAMBULE : la présente norme s'applique aux biens historiques et culturels qu'elle définit nonobstant toute disposition contraire dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

I. DÉFINITION

Il n'existe aucune définition des biens historiques et culturels immobiliers ou mobiliers dans les différents référentiels comptables. Seules quelques caractéristiques, ne se recoupant pas nécessairement, sont données de façon éparse.

Dans ce contexte, il s'avère difficile de donner une définition en substance des biens historiques et culturels, en raison tant de la dispersion et de la pauvreté des éléments permettant de caractériser ces biens dans les référentiels comptables, que de l'étendue et du flou du périmètre de ces biens qui donnent un caractère nécessairement subjectif à toute définition théorique d'un tel périmètre.

Certes, des éléments peuvent être dégagés pour caractériser les biens historiques et culturels. Il s'agit en effet de :

- > biens immobiliers et mobiliers ayant un intérêt historique, esthétique ou scientifique ;
- > biens immobiliers et mobiliers ayant une valeur symbolique forte provenant de leur rareté et/ou de leur ancienneté ;
- > biens ayant un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique qui n'est pas mesurable. Ainsi, compte tenu de sa nature, la valeur d'usage d'un bien historique et culturel mobilier et immobilier ne peut pas s'apprécier uniquement à partir des flux futurs de trésorerie qu'il va générer (avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie) ni même de son potentiel de service qui, par définition, n'est pas mesurable. En effet, ce potentiel de service correspond à son potentiel culturel, son intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art, de l'archéologie ou de la science vis-à-vis du public ou des chercheurs, mais qui ne peut se mesurer selon des considérations économiques.

Cependant, ces caractéristiques ne peuvent constituer des critères permettant de définir, à eux seuls et sans ambiguïté, le périmètre des biens historiques et culturels immobiliers et mobiliers. C'est pourquoi, la définition des biens historiques et culturels renvoie aux textes législatifs et réglementaires existants qui établissent des régimes juridiques particuliers pour les biens historiques et culturels et qui les définissent de façon objective à travers des procédures de classement ou d'inscription. Ce faisant, le périmètre des biens historiques et culturels est, *de facto*, défini par énumération indirecte des biens concernés.

II. ÉVALUATION

II.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

La norme privilégie le caractère symbolique de la valeur des biens historiques et culturels, que cette valeur résulte de l'inscription du bien pour un euro symbolique ou qu'elle soit évaluée dans les conditions décrites par la présente norme.

Ce caractère symbolique de la valeur du bien historique et culturel, qui le fait réputer incessible, se traduit par l'exclusion d'une comptabilisation à la valeur de marché et par l'absence de variation de cette valeur une fois la comptabilisation initiale effectuée.

II.2. Évaluation à la date de clôture

Comme indiqué précédemment, la valeur d'usage d'un bien historique et culturel ne s'apprécie pas uniquement à partir des flux futurs de trésorerie ni même selon un potentiel de services attendus qui ne serait mesurable qu'au travers des avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. En effet, son potentiel de service correspond à son potentiel culturel, son intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art, de l'archéologie ou de la science vis-à-vis du public ou des chercheurs. La valeur vénale d'un bien historique et culturel ne pouvant pas toujours être estimée de manière fiable et n'ayant pas de pertinence dès lors qu'il est réputé incessible, et sa valeur d'usage reposant plus sur des critères qualitatifs que quantitatifs, les conditions ne sont, de fait, pas réunies pour fonder une évaluation des biens historiques et culturels à la date de clôture qui serait différente de celle retenue lors de leur comptabilisation initiale.

Ainsi la valeur symbolique ou forfaitaire retenue pour la comptabilisation initiale des biens historiques et culturels doit demeurer inchangée.

À la date de clôture, les biens historiques et culturels sont évalués dans les comptes de l'État pour le même montant que lors de leur comptabilisation initiale. Cette disposition signifie que les biens historiques et culturels ne sont pas réévalués à la date de clôture et ne sont pas non plus amortis, ni dépréciés.

En cas d'altération partielle notable d'un bien historique et culturel, une information est donnée en annexe.

II.3. Dépenses ultérieures

Les travaux réalisés sur un bien historique et culturel sont distingués du bien principal. Ce dernier figure dans les comptes de l'État pour une valeur représentant son essence, quel qu'en soit le montant, et considérée comme symbolique et non amortissable.

Cette distinction permet de traiter les dépenses ultérieures selon une logique de droit commun sans interférer avec le traitement comptable applicable aux biens historiques et culturels eux-mêmes (biens « sous-jacents »).

Comme indiqué dans l'exposé des motifs de la norme 6, l'État, pour ses actifs immobiliers, n'a pas retenu une approche par composants et, dans le cas de grosses réparations ou de programme de révision et d'entretien, ne constitue pas de provisions pour charges conformément à l'évolution des référentiels comptables.

C'est pourquoi, dans le cas de travaux assimilés à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions relevant de programmes pluriannuels dont l'objet est de vérifier et de maintenir le bon État des biens historiques et culturels, les dépenses ne sont pas comptabilisées sous forme de provisions pour gros entretien ou sous forme de composants.

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

Selon les termes de la norme 6 dans le cadre des dispositions applicables pour l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006, les biens ayant un potentiel de service directement lié à leur nature ou à leur valeur symbolique qui n'est pas mesurable ont été comptabilisés pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable. Il est précisé que c'est notamment le cas pour les monuments historiques et les œuvres d'art présentes à cette date dans les collections de l'État. Par ailleurs, dans des cas exceptionnels, les biens dont la valeur est jugée hautement symbolique et culturelle devaient être comptabilisés au coût de reproduction à l'identique.

Les mêmes règles ont été appliquées pour l'évaluation de ces biens en l'absence de coût d'acquisition, de coût de production et de valeur vénale lors de la comptabilisation initiale après établissement du bilan d'ouverture de l'État.

IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE SON APPROBATION EN 2013

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

La norme s'appuie, en particulier pour les dispositions relatives à l'évaluation, sur l'avis n° 2009-17 du 10 novembre 2009 du Conseil national de la comptabilité et sur la norme IPSAS 17 sur les immobilisations corporelles.

L'avis n° 2009-17 du 10 novembre 2009 du Conseil national de la comptabilité (CNC) relatif à la comptabilisation et à l'évaluation des actifs acquis et reçus par les musées autorise la comptabilisation des biens définis par l'article L.111-1 et des biens culturels définis à l'article L.112-11 du code du patrimoine :

- > par les personnes morales de droit privé sans but lucratif, pour une valeur symbolique ;
- > par les établissements publics, pour une valeur symbolique concernant les œuvres acquises ou reçues avant le 1^{er} janvier 2006, et pour leur coût d'entrée (coût d'acquisition ou valeur vénale) concernant les œuvres acquises ou reçues postérieurement au 1^{er} janvier 2006.

La norme IPSAS 17 sur les immobilisations corporelles n'impose pas la comptabilisation et l'évaluation des actifs historiques selon la définition et les critères de comptabilisation d'immobilisations corporelles. Selon IPSAS 17, si une entité comptabilise des actifs historiques, elle doit se conformer aux exigences de cette norme concernant les informations à fournir et peut, mais n'est pas tenue de le faire, appliquer le mode d'évaluation prévue par cette dernière.

S'agissant des dépenses ultérieures, les règles de droit commun découlant du Plan comptable général s'appliquent.



NORME N° 17

LES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

Dispositions normatives

1. DÉFINITION

Les biens historiques et culturels sont ceux contrôlés par l'État auxquels s'applique l'un des régimes juridiques énumérés de façon limitative ci-après.

1.1. Biens historiques et culturels immobiliers

Les biens historiques et culturels immobiliers sont les suivants :

- 1° Les monuments historiques classés ou inscrits (articles L.621-1 et L.621-25 du code du patrimoine) ;
- 2° Les monuments naturels et sites classés ou inscrits (article L.630-1 du code du patrimoine – articles L.341-1 et L.342-2 du code de l'environnement) ;
- 3° Les immeubles visés par la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État.

1.2. Biens historiques et culturels mobiliers

Les biens historiques et culturels mobiliers figurent à l'article L.112-11 du code du patrimoine et L.2112-1 du code général de la propriété des personnes publiques. Ces biens sont les suivants :

- 1° Les biens culturels, relevant des catégories définies par décret en Conseil d'État :
 - > classés monuments historiques (articles L.622-1 et L.622-10 du code du patrimoine) ou archives historiques en application du code du patrimoine ;
 - > considérés comme trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L. 111-4 du code du patrimoine.
- 2° Les biens culturels qui appartiennent à une personne publique et qui :
 - > soit figurent sur les inventaires des collections des musées de France et des autres musées ou des organismes qui remplissent des missions patrimoniales analogues, des archives ou des fonds de conservation des bibliothèques ;
 - > soit sont classés monuments historiques ou archives historiques en application du code du patrimoine.
- 3° Les biens culturels qui, conservés dans les édifices affectés à l'exercice public d'un culte ou leurs dépendances, sont classés monuments ou archives historiques ou sont considérés comme des trésors nationaux par l'État après avis de la commission prévue à l'article L.111-4 du code du patrimoine ;

- 4° Un exemplaire identifié de chacun des documents dont le dépôt est prescrit aux fins de constitution d'une mémoire nationale par l'article L.131-2 du code du patrimoine (dépôt légal) ;
- 5° Les archives publiques au sens de l'article L.211-4 du code du patrimoine ;
- 6° Les archives issues de fonds privés entrées dans les collections publiques par acquisition à titre onéreux, don, dation ou legs ;
- 7° Les découvertes de caractère mobilier devenues ou demeurées propriété publique en application du chapitre 3 du titre II et du chapitre 1^{er} du titre III du livre V du code du patrimoine ;
- 8° Les biens culturels maritimes de nature mobilière au sens du chapitre 2 du titre III du livre V du code du patrimoine ;
- 9° Les objets mobiliers classés ou inscrits au titre du chapitre 2 du titre II du livre VI du code du patrimoine ou situés dans un immeuble classé ou inscrit et concourant à la présentation au public de parties classées ou inscrites dudit immeuble ;
- 10° Les objets mobiliers autres que ceux mentionnés au 6° ci-dessus, présentant un intérêt historique ou artistique, devenus ou demeurés propriété publique en application de la loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Églises et de l'État ;
- 11° Les collections des musées ;
- 12° Les œuvres et objets d'art contemporain acquis par le Centre national des arts plastiques ainsi que les collections d'œuvres et objets d'art inscrites sur les inventaires du Fonds national d'art contemporain dont le centre reçoit la garde ;
- 13° Les collections de documents anciens, rares ou précieux des bibliothèques ;
- 14° Les collections publiques relevant du Mobilier national et de la Manufacture nationale de Sèvres.

1.3. Cas particulier des adjonctions

Une adjonction attachée à un bien historique et culturel peut être obtenue par voie d'acquisition, suite à un transfert entre entités du secteur public ou par don.

Si l'adjonction est elle-même un bien historique et culturel, elle suit le régime des biens historiques et culturels.

Dans le cas contraire, l'adjonction attachée à un bien historique et culturel suit le régime des dépenses ultérieures.

1.4. Cas des actifs comportant des éléments historiques et culturels

Lorsqu'un actif immobilier, qui peut se présenter sous la forme d'un ensemble immobilier, ne constituant pas un bien historique et culturel au sens du paragraphe 1.1 comporte un ou plusieurs éléments, non détachables par nature ou par destination, qui sont visés par les textes énumérés au paragraphe 1.1, l'actif suit dans sa totalité les dispositions de la norme 6.

2. ÉVALUATION

2.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

À compter du 1^{er} janvier 2013, les biens historiques et culturels acquis à titre onéreux sont comptabilisés au coût d'acquisition ; les biens qui sont reçus à titre gratuit (dons, donations ou legs) sont comptabilisés à la valeur dite « fiscale »¹ ou à la valeur à dire d'expert.

À la même date, les biens d'ores et déjà contrôlés sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique.

S'agissant des biens faisant partie du patrimoine de l'État qui sont déjà comptabilisés au 1^{er} janvier 2013, les valeurs d'entrée retenues dans le passé ne sont pas remises en cause, et aucune possibilité de modifier ces valeurs d'entrée déjà enregistrées n'est offerte. Dans l'hypothèse où certains de ces biens auraient fait l'objet d'amortissements, de dépréciations ou de réévaluations dans le passé, ces amortissements, dépréciations et réévaluations cessent et ne sont pas retraités. La valeur nette du bien au 1^{er} janvier 2013 devient la nouvelle valeur symbolique.

Par ailleurs, pour les biens historiques et culturels détenus par des entités du secteur public dont le contrôle est transféré à l'État, et en l'absence de convention prévoyant des modalités spécifiques, les dispositions suivantes s'appliquent :

- > Lorsque le transfert est accompagné du versement d'une somme, cette somme est retenue comme valeur d'entrée.
- > Lorsque le transfert n'est pas accompagné du versement d'une somme, la valeur figurant dans les comptes de l'entité « transférante » (valeur du bien historique et culturel, dépenses ultérieures, amortissements et, le cas échéant, dépréciations de ces dépenses) est reprise dans les comptes de l'État. Les biens faisant déjà partie du patrimoine de l'entité « transférante » sans avoir été comptabilisés sont comptabilisés à l'euro symbolique dans les comptes de l'État.

2.2. Évaluation à la date de clôture

À la date de clôture, les biens historiques et culturels sont évalués dans les comptes de l'État pour le même montant que lors de leur comptabilisation initiale.

Ils ne sont pas susceptibles de faire l'objet, ni d'amortissement, ni de dépréciation, ni de réévaluation.

En cas d'altération partielle notable d'un bien historique et culturel, une information est donnée en annexe.

3. DÉPENSES ULTÉRIEURES

3.1. Comptabilisation des dépenses ultérieures

Les travaux réalisés sur un bien historique et culturel sont distingués du bien principal (bien « sous-jacent »). Ce dernier figure dans les comptes de l'État pour une valeur représentant son essence, quel qu'en soit le montant, et considérée comme symbolique et non amortissable.

¹ Biens remis en contrepartie d'un allègement fiscal.

Les biens historiques et culturels font généralement l'objet de restauration ou de rénovation. Il convient d'analyser s'il s'agit de travaux immobilisables ou d'entretien courant :

- > Les travaux, revêtant un caractère immobilisable, réalisés sur des biens historiques et culturels sont comptabilisés en immobilisation corporelle en sus et distinctement du bien « sous-jacent ».
- > Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

3.2. Évaluation à la date de clôture des dépenses ultérieures

3.2.1. Amortissements des dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures afférentes à des biens historiques et culturels et revêtant un caractère immobilisable ont leur propre plan d'amortissement, contrairement au bien historique et culturel « sous-jacent » qui, lui, n'a pas vocation à être amorti.

À la clôture de l'exercice, une dotation aux amortissements est comptabilisée, pour ces dépenses ultérieures immobilisées, conformément au plan d'amortissement. La dotation aux amortissements de chaque exercice est comptabilisée en charges.

Les modalités d'évaluation du montant amortissable, des conditions de réexamen du plan d'amortissement (durée et mode d'amortissement) rendues nécessaires par une modification significative de l'utilisation du bien historique et culturel correspondant aux dépenses ultérieures immobilisées, de la nature de celui-ci ou consécutive à la dépréciation, suivent les dispositions de droit commun.

3.2.2. Dépréciations des dépenses ultérieures

Les dépenses ultérieures afférentes à des biens historiques et culturels et revêtant un caractère immobilisable suivent les modalités décrites dans la partie Illustrations, qui s'inspirent des dispositions de droit commun.

3.3. Modalités particulières de traitement des biens historiques et culturels partiellement comptabilisés

Certains biens historiques et culturels n'ont jamais été comptabilisés à l'exception des dépenses ultérieures (extensions, aménagements, travaux de reconstruction, etc.).

Dès lors que les dispositions de droit commun sont appliquées, la comptabilisation des dépenses déjà réalisées ne se trouve pas modifiée.

4. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

Un bien historique et culturel, ainsi que les compléments qui y sont associés (adjonctions, dépenses ultérieures immobilisées, ...), sont sortis du bilan lorsque l'État n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est détruit.

Dans ces deux cas, la comptabilisation de ces sorties suit les dispositions relatives aux immobilisations corporelles prévues par la norme 6.

5. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

5.1. Méthodes comptables

L'annexe fait État des méthodes de comptabilisation des biens historiques et culturels et des dépenses ultérieures associées, notamment des modalités de :

- > détermination de la valeur lors de la comptabilisation initiale ;
- > comptabilisation à la date de clôture (amortissement et dépréciation des dépenses ultérieures).

5.2. Notes sur le bilan

Une ligne relative aux biens historiques et culturels apparaît dans les tableaux chiffrés présentés dans la note relative aux mouvements des immobilisations corporelles. Les principaux mouvements concernant les biens historiques et culturels et les dépenses ultérieures, liés aux acquisitions, cessions, pertes de valeur, amortissements et assimilés sont commentés.

S'agissant des biens historiques et culturels comptabilisés pour une valeur symbolique, une information qualitative appropriée est donnée en annexe, avec notamment leurs principales caractéristiques, et, le cas échéant, la description et le montant des travaux engagés.

En cas d'altération partielle notable du bien historique et culturel, une information appropriée est donnée en annexe.

Pour les biens historiques et culturels entrés officiellement dans un processus de cession, à la clôture de l'exercice au cours duquel les biens deviennent juridiquement cessibles, une information relative aux procédures engagées et à la valeur vénale globale estimée des biens concernés est donnée. Si l'aliénation de biens est abandonnée (dans le cadre d'une procédure formalisant sans équivoque cette décision), une information adéquate est par ailleurs donnée en annexe.



NORME N° 17

LES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

Illustrations

DÉPRÉCIATIONS DES DÉPENSES ULTÉRIEURES

La valeur d'usage d'un bien historique et culturel ne s'apprécie pas selon des flux futurs de trésorerie, mais selon un potentiel de services attendus, i.e. son potentiel culturel, son intérêt majeur pour le patrimoine national au point de vue de l'histoire, de l'art, ou de l'archéologie vis-à-vis du public, et non du seul potentiel d'avantages économiques futurs attendus de son utilisation et de sa sortie. Il en est fréquemment de même pour les dépenses ultérieures liées aux biens historiques et culturels.

La dépréciation d'une dépense ultérieure liée à un bien historique et culturel est la constatation que sa valeur actuelle est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable qui ne correspond plus au potentiel de service résiduel dans le cas où le bien historique et culturel continue d'être utilisé.

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

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

Critères de dépréciation

L'État doit apprécier, à chaque clôture de l'exercice, et pour toutes les dépenses ultérieures liées à des biens historiques et culturels dont le coût est connu ou déterminable, s'il existe un indice quelconque indiquant une perte de valeur notable. Lorsqu'il existe un indice de perte de valeur, un test de dépréciation doit être effectué. La valeur nette comptable 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 du bien historique et culturel doivent être appliquées lors des évaluations à la date de clôture.

Indices de perte de valeur

Pour apprécier s'il existe un quelconque indice de perte de valeur notable, il convient au minimum de considérer les indices suivants :

- > indices externes :
 - la valeur 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, juridique, etc.) ayant un impact négatif sur le bien historique et culturel.
- > indices internes :
 - il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique 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, en particulier tel qu'il était prévu de l'utiliser. Il s'agit notamment des situations d'abandon.

NORME N° 18
LES CONTRATS
CONCOURANT
À LA RÉALISATION
D'UN SERVICE
PUBLIC

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	229
I. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME	229
II. DÉFINITION	229
III. COMPTABILISATION DU BIEN.....	231
III.1. Indicateurs de contrôle	231
III.2. Fiabilité de l'évaluation	232
III.3. Présentation des états financiers	232
III.4. Dépenses ultérieures immobilisables.....	232
IV. ÉVALUATION	233
IV.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale.....	233
IV.2. Évaluation à la date de clôture.....	233
V. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COÛT INITIAL DU BIEN.....	234
V.1. Sommes à verser par l'État au titre du financement du bien	234
V.2. Différence éventuelle entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier.....	234
VI. COMPTABILISATION DES AUTRES ÉLÉMENTS LIÉS AUX CLAUSES DU CONTRAT	235
VI.1. Sommes à verser par l'État, autres que celles liées au financement du bien	235
VI.2. Sommes perçues par l'État	235
VII. TRAITEMENTS COMPTABLES DES FINS DE CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC	236
VIII. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DE LA PREMIÈRE APPROBATION DU RECUEIL DES NORMES COMPTABLES DE L'ÉTAT EN 2004	236
IX. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DES MODIFICATIONS ULTÉRIEURES EN 2012 ET EN 2014.....	236
DISPOSITIONS NORMATIVES	238
1. DÉFINITION	238
2. COMPTABILISATION DU BIEN.....	238
2.1. Critère de contrôle	238
2.2. Fiabilité de l'évaluation	239
2.3. Équipement en cours de construction	239
2.4. Dépenses ultérieures immobilisables	239
3. ÉVALUATION	240
3.1. Evaluation du bien lors de la comptabilisation initiale	240
3.2. Evaluation du bien à la date de clôture	240
4. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COÛT INITIAL DU BIEN.....	241
4.1. Sommes à verser par l'État au titre du financement du bien	241
4.2. Différence éventuelle entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier.....	241
5. COMPTABILISATION DES AUTRES ÉLÉMENTS LIÉS AUX CLAUSES DU CONTRAT	241
5.1. Sommes à verser par l'État, autres que celles liées au financement du bien.....	241
5.2. Sommes perçues par l'État	242

6.	TRAITEMENTS COMPTABLES DES FINS DE CONTRATS CONOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC	242
7.	COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN	242
8.	PRÉSENTATION.....	242
8.1.	Modalités de présentation	242
8.2.	Présentation des comptes.....	243
9.	INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	243
9.1.	Informations sur les méthodes comptables	243
9.2.	Informations sur les données comptables.....	243
9.3.	Autres informations	244



NORME N° 18

LES CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

Exposé des motifs

I. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME

La norme « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » comprend toutes les dispositions relatives au traitement comptable des biens¹ objets de contrats concourant à la réalisation du service public.

Les biens faisant l'objet de la présente norme sont ceux apportés, construits ou acquis par un tiers pour la réalisation d'un service public et entrant dans le cadre de dispositions contractuelles entre l'État et ce tiers². Cette situation nécessite d'envisager non seulement le traitement du bien mais aussi de sa contrepartie dans les comptes de l'État. Dans certains cas, le contrat vise la réalisation d'un service public sur la base de l'utilisation d'un bien déjà contrôlé par l'État.

La norme définit le traitement comptable du bien nonobstant toute disposition contraire qui pourrait figurer dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles »³.

Sont abordées successivement les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation du bien ainsi que les dispositions relatives à la comptabilisation de sa contrepartie (i.e. une dette financière ou une inscription en situation nette). Leur regroupement dans une norme unique permet de conserver la vision d'ensemble des dispositions de l'avis n° 2011-11 du 8 décembre 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics⁴.

II. DÉFINITION

Les biens utilisés pour permettre à l'État de rendre des services publics aux usagers (routes, ponts, tunnels, prisons, hôpitaux, bureaux, aéroports, infrastructures de distribution d'eau, réseaux de distribution d'énergie et de télécommunications, etc.) sont en général acquis, construits, exploités et entretenus par l'État grâce à des ressources publiques. Toutefois, les pouvoirs publics ont la possibilité de faire participer d'autres entités privées ou publiques, selon les cas, à la réalisation, à la construction, au développement ou au financement de biens

¹ Les biens, objets de la norme, peuvent notamment revêtir la forme d'équipements ou d'ouvrages.

² N'entrent notamment pas dans le champ d'application de la norme les biens mis par l'État à disposition de structures publiques ou privées et les biens remis par l'État, qui en disposait déjà, à un tiers pour qu'il l'exploite à son profit dans le cadre d'un contrat ou en application d'une décision unilatérale (par exemple décision d'autorisation d'occupation du domaine public). Il convient de se référer à la norme 6 pour analyser le traitement comptable à réserver aux biens ainsi mis à disposition ou remis par l'État ou dont l'occupation est autorisée par ce dernier.

³ Les mêmes dispositions s'appliquent mutatis mutandis pour les immobilisations incorporelles (cf. note de bas de page 6).

⁴ Avis n° 2011-11 du Conseil de normalisation des comptes publics du 8 décembre 2011 relatif au traitement dans les entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public.

permettant de fournir un service public directement par l'État ou par ces entités qui en assurent alors, en outre, l'exploitation. Les contrats qui régissent ces opérations peuvent être qualifiés de contrats concourant à la réalisation d'un service public conclus par l'État avec un tiers⁵. Bien que le champ d'application de la norme ne vise pas des modèles juridiques particuliers, la norme englobe notamment dans son champ d'application les biens apportés, construits, acquis ou financés dans le cadre de contrats de partenariat^{6/7} ou de délégations de service public⁸, dont les contrats de concession⁹.

⁵ Dans la suite de la norme, le co-contractant sera dénommé « le tiers ». Le tiers peut prendre différents noms selon les textes : cocontractant, délégataire, etc. (cf. notes de bas de page 6 et 8).

⁶ Le contrat de partenariat a été défini par l'article 1 de l'ordonnance du 17 juin 2004 modifiée par la loi n° 2008-735 du 28 juillet 2008 de la manière suivante :

« I. — Le contrat de partenariat est un contrat administratif par lequel l'État ou un établissement public de l'État confie à un tiers, pour une période déterminée en fonction de la durée d'amortissement des investissements ou des modalités de financement retenues, une mission globale ayant pour objet le financement, la construction ou la transformation, l'entretien, la maintenance, l'exploitation ou la gestion d'ouvrages, d'équipements ou de biens immatériels nécessaires au service public.

Il peut également avoir pour objet tout ou partie de la conception de ces ouvrages, équipements ou biens immatériels ainsi que des prestations de services concourant à l'exercice, par la personne publique, de la mission de service public dont elle est chargée.

II. — Le cocontractant de la personne publique assure la maîtrise d'ouvrage des travaux à réaliser.

Il peut se voir céder, avec l'accord du cocontractant concerné, tout ou partie des contrats passés par la personne publique pouvant concourir à l'exécution de sa mission. La rémunération du cocontractant fait l'objet d'un paiement par la personne publique pendant toute la durée du contrat. Elle est liée à des objectifs de performance assignés au cocontractant (...) ».

⁷ Il est à noter que les contrats d'autorisation d'occupation temporaire (AOT) adossés à une location avec option d'achat (LOA) prévoyant la fourniture de services peuvent être considérés comme des contrats concourant à la réalisation d'un service public. De ce fait, ce type de contrats suit les dispositions prévues par la norme 18. En l'absence de fourniture de services, les AOT-LOA sont assimilables à des contrats de location-financement et relèvent de la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

⁸ La délégation de service public est définie, en ce qui concerne l'État, par l'article 38 de la loi n° 93-122 du 29 janvier 1993 relative à la prévention de la corruption et à la transparence de la vie économique et des procédures publiques, dite loi Sapin. Cette définition a été codifiée à l'article L. 1411-1 alinéa 1 du code général des collectivités territoriales qui précise qu'une délégation de service public est « un contrat par lequel une personne morale de droit public confie la gestion d'un service public dont elle a la responsabilité à un délégataire public ou privé, dont la rémunération est substantiellement liée aux résultats de l'exploitation du service. Le délégataire peut être chargé de construire des ouvrages ou d'acquérir des biens nécessaires au service ».

L'un des principaux contrats de délégation de service public est le contrat de concession. Selon une définition doctrinale, un contrat de concession est « un contrat par lequel une personne publique (le concédant) confie à une personne morale, généralement de droit privé (le concessionnaire), le soin d'exécuter un ouvrage public et/ou d'assurer un service public à ses risques et périls pour une durée déterminée, généralement longue, et moyennant le droit de percevoir des redevances sur les usagers du service public ».

⁹ Les autres formes de délégation de service public (l'affermage, la régie intéressée, la gérance...) ne prévoient normalement pas l'apport, la construction ou l'acquisition de biens par le tiers exploitant sans que cette situation soit cependant totalement à exclure. Elle se rencontre notamment dans certains contrats d'affermage. Lorsque le cas survient, la présente norme s'applique pour les biens apportés, construits ou acquis par le tiers pour l'exploitation du service public délégué.

Au sens de cette norme, un bien, objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, correspond à un ensemble cohérent¹⁰ défini par le contrat et suit la classification de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » en s'appuyant sur la nature de cet ensemble (barrage, autoroute...).

La norme vise également la traduction comptable des contreparties des biens quelle que soit la qualification juridique du contrat. Ce traitement comptable repose sur l'examen des clauses de ce dernier.

III. COMPTABILISATION DU BIEN

Un bien, objet de l'un de ces contrats, est inscrit dans les comptes de l'État dès lors qu'il répond aux conditions cumulatives de comptabilisation qui sont les suivantes :

- > le bien est contrôlé par l'État¹¹ ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

III.1. Indicateurs de contrôle

Afin de déterminer si l'État satisfait les critères de contrôle définis par la norme 6 « Les immobilisations corporelles » et repris dans la norme, un certain nombre d'indicateurs ont été définis. Ces indicateurs permettent d'inférer l'existence du contrôle du bien par l'État. Il n'est pas nécessaire que tous ces indicateurs soient réunis pour que le contrôle de l'État soit établi.

1- L'impossibilité pour le tiers de vendre ou de donner en garantie le bien.

La faculté donnée au tiers de donner en garantie les biens ne suffit pas à démontrer qu'il détient le contrôle, notamment si cette garantie est donnée pour une période limitée, si elle est donnée avec le consentement de l'État et si elle ne met pas en cause le transfert du bien à l'État en fin de contrat.

2- L'occupation du domaine public.

3- La détermination des caractéristiques du bien par l'État.

4- La détermination des modalités de la gestion du service public principalement par l'État¹².

Bien que n'assumant pas directement la gestion du service public, l'État maîtrise les modalités de gestion du service public prévu dans le contrat, et contrôle de ce fait le bien.

¹⁰ Un ensemble cohérent est un ensemble fonctionnel regroupant l'ensemble des éléments de toute nature (ouvrages, installations, matériels...) nécessaires ou utiles à l'exécution du service par le tiers conformément aux termes du contrat.

La notion d'ensemble cohérent permet de déterminer dans quelle catégorie définie dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles » le bien, objet du contrat, doit être classé pour application des dispositions comptables, notamment concernant l'évaluation lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture.

¹¹ Il est à noter que le système européen des comptes nationaux (SEC 95) a retenu à ce stade une approche par les risques s'agissant de la comptabilisation des biens, objets de contrats de partenariat public-privé.

¹² Cet indicateur trouve plus particulièrement à s'appliquer aux concessions.

5- L'encadrement du revenu tiré par le tiers du bien.

Il peut être présumé que l'État dispose du contrôle du bien lorsque le contrat lui confère une certaine maîtrise du revenu que celui-ci procure au tiers. L'État a cette maîtrise soit parce qu'il rémunère ou indemnise le tiers¹³, soit parce qu'il détermine les conditions de rémunération du tiers.

Cette maîtrise existe lorsque le revenu du tiers est la rémunération des prestations de services qu'il accomplit dans le cadre de la gestion du service public, en particulier si cette rémunération est étrangère au taux d'utilisation du bien par les usagers du service public.

La maîtrise est moins assurée lorsque le revenu du tiers est fonction du taux d'utilisation du bien. Néanmoins, elle peut résulter dans ce cas du pouvoir dont peut se prévaloir l'État en matière de tarification, que ce pouvoir résulte des clauses du contrat ou soit d'origine réglementaire et qu'il soit effectivement utilisé ou non par l'État.

La maîtrise du revenu par l'État peut aussi provenir de clauses prévoyant le paiement de redevances par le tiers, lorsque les revenus ou les bénéfices de celui-ci atteignent des seuils spécifiés dans le contrat.

6- Le transfert à l'État, par le tiers, des droits et obligations conférés par le contrat sur le bien, lorsque le contrat arrive à son terme.

Ces droits et obligations peuvent être transférés à l'État gratuitement ou pas.

III.2. Fiabilité de l'évaluation

La comptabilisation d'une immobilisation contrôlée s'effectue sous réserve que son coût ou sa valeur puisse être évaluée avec une fiabilité suffisante. À défaut, la comptabilisation de ce bien est reportée jusqu'à ce que cette condition puisse être respectée.

III.3. Présentation des états financiers

Les immobilisations mises en concession ou assimilées et les encours sur actifs remis en concession doivent être identifiés dans les états financiers en tant que rubrique individuelle.

III.4. Dépenses ultérieures immobilisables

Principe général

Un bien comptabilisé à l'actif du bilan de l'État et faisant l'objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, peut faire l'objet de dépenses ultérieures. Ces dépenses sont immobilisables si elles sont la contrepartie de dispositions contractuelles rétablissant l'équilibre financier entre les parties¹⁴ et s'il est probable que l'État en retirera des avantages économiques futurs ou un potentiel de service, 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.

¹³ Ce qui est le cas pour la plupart des contrats de partenariats public-privé.

¹⁴ En augmentant la durée du contrat ou en en modifiant les conditions financières.

Les travaux de petites réparations, d'entretien courant, de maintenance, de remplacement à l'identique, de remplacement à identité de service rendu ou de remise en état sans amélioration du niveau de service ne sont pas immobilisables.

Pour les actifs évalués au coût à la date de clôture

Toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable en application du principe ci-dessus, est enregistrée à l'actif du bilan. Elle ne fait pas l'objet d'une comptabilisation distincte à l'actif du bilan de l'État.

Pour les actifs évalués à la valeur vénale ou au coût de remplacement déprécié à la date de clôture

Les dépenses ultérieures revêtant un caractère immobilisable en application du principe ci-dessus, sont prises en compte dans la valeur vénale ou dans le coût de remplacement déprécié des actifs évalués selon ces méthodes à la date de clôture. Elles ne font pas l'objet d'une comptabilisation distincte à l'actif du bilan de l'État, ni d'un plan d'amortissement.

IV. ÉVALUATION

IV.1. Évaluation lors de la comptabilisation initiale

Les modalités d'évaluation lors de la comptabilisation initiale des biens objets d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public sont développées dans la norme.

IV.2. Évaluation à la date de clôture

Les biens obtenus par l'État dans le cadre de contrats concourant à la réalisation d'un service public doivent être évalués selon les mêmes méthodes d'évaluation que celles appliquées aux autres immobilisations corporelles de même catégorie, telles que précisées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

L'État peut être amené¹⁵ à constater des dépréciations lorsque les tests pratiqués à la suite d'une altération notable de l'État physique du bien prouvent qu'il a subi une dégradation significative, liée à des circonstances exceptionnelles (par exemples, attentats, inondations, incendies, etc.), qui empêche son utilisation normale. De plus, lorsqu'il a connaissance d'un événement rendant impossible, à court terme, une utilisation du bien conforme au contrat, l'État pratique des tests permettant de vérifier si le bien présente une obsolescence technique avérée. Si cette obsolescence est confirmée, il constate alors les dépréciations nécessaires.

L'évaluation du bien tient compte des éventuelles clauses contractuelles prévoyant que le tiers entretient régulièrement le bien ou qu'il le remet à l'État à la fin du contrat avec un niveau de service équivalent à celui de début du contrat. Ces clauses justifient l'absence d'amortissement et/ou de dépréciation dans les comptes de l'État.

¹⁵ Sous réserve de dispositions contractuelles particulières.

V. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COÛT INITIAL DU BIEN

La norme traite également de la comptabilisation dans les comptes de l'État de la contrepartie comptable de l'inscription d'un bien objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public.

V.1. Sommes à verser par l'État au titre du financement du bien

Les contrats peuvent mettre à la charge de l'État des sommes à payer au titre du financement des biens¹⁶. Elles sont en principe versées selon un échéancier prévu au contrat.

Certaines peuvent être dues par l'État dès la phase d'élaboration du bien ou même avant le début de cette opération.

Ces sommes ont la nature de dette financière pour l'État et sont enregistrées dès que celui-ci est tenu de les verser selon les termes du contrat dès lors que leur évaluation est fiable.

Par la suite, l'État comptabilise les sommes payées au titre du financement des biens en les affectant à la diminution de la dette financière comptabilisée initialement et aux charges financières y afférentes.

Les financements du bien prévus par un contrat concourant à la réalisation d'un service public peuvent être acquis aux tiers mais acquittés par l'État seulement après le franchissement de certaines étapes de l'élaboration du bien. Ils sont comptabilisés en dettes financières conformément au contrat jusqu'à leur versement.

Le montant du capital exprimé dans un contrat de partenariat ou, à défaut, la valeur actualisée des redevances futures au titre de l'investissement constitue une dette financière pour l'État lors de la comptabilisation du bien.

Les dettes financières sont comptabilisées pour le montant du capital exprimé dans le contrat ou, à défaut, pour la valeur actualisée des sommes à verser par l'État au titre du financement du bien.

V.2. Différence éventuelle entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier

La dette financière comptabilisée au titre du financement du bien est généralement égale au coût du bien porté à l'actif de l'État lors de sa comptabilisation initiale, à l'instar des contrats de partenariats. Dans ce cas, la comptabilisation du bien à l'actif a pour exacte contrepartie la comptabilisation de la dette financière au passif de l'État.

A contrario, quand le tiers se rémunère intégralement auprès de l'usager au titre de ses prestations, il n'y a pas de sommes à payer par l'État à l'instar des contrats de concession. Dans ce cas, la contrepartie de la comptabilisation du bien à l'actif est enregistrée en situation nette. Cette inscription en situation nette s'analyse comme une perspective d'enrichissement patrimonial pour l'État qui lui sera définitivement acquis à la fin du contrat sans sortie de trésorerie.

Dans d'autres cas, la dette financière à comptabiliser est inférieure au coût du bien à inscrire à l'actif (le tiers est rémunéré au titre du financement du bien simultanément par des sommes versées par l'État et par les usagers). La différence éventuelle entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier est enregistrée en situation nette car elle

¹⁶ Les sommes peuvent notamment prendre la forme de redevances au titre de l'investissement (capital) ou de concours financiers, quelle que soit leur appellation.

s'analyse comme une perspective d'enrichissement patrimonial pour l'État qui sera définitivement acquis à l'État à la fin du contrat sans qu'il se soit traduit par des sorties de trésorerie.

Dans les cas où le bien fait l'objet d'un amortissement ou d'une dépréciation qui engendre une charge en compte de résultat, le montant initialement comptabilisé en situation nette fait l'objet d'une reprise au compte de résultat. Cette reprise est égale à la charge et est ajustée le cas échéant du rapport entre le montant initialement porté en situation nette et le coût initial du bien¹⁷.

VI. COMPTABILISATION DES AUTRES ÉLÉMENTS LIÉS AUX CLAUSES DU CONTRAT

VI.1. Sommes à verser par l'État, autres que celles liées au financement du bien

Lorsque les contrats prévoient que l'État prend à sa charge *ab initio* ou pendant la durée du contrat des sommes sans lien direct avec l'élaboration ou l'acquisition du bien, celles-ci sont comptabilisées pour la partie rattachable à l'exercice selon les dispositions de la norme 2 « Les charges »¹⁸. Les autres dettes n'ayant pas de nature financière sont évaluées selon les dispositions de la norme 12 « Les passifs non financiers ».

VI.2. Sommes perçues par l'État

Certains contrats prévoient que le tiers doit effectuer des versements en trésorerie à l'État. Il s'agit notamment de contrats pour lesquels le tiers perçoit des rémunérations auprès des usagers qui excèdent les coûts encourus pour faire fonctionner le service public.

Les sommes perçues par l'État en vertu du contrat sont comptabilisées de manière linéaire en produit au compte de résultat de l'exercice. En principe, les sommes à percevoir par l'État sont appelées au fur et à mesure du passage du temps, de sorte que leur comptabilisation en produit, par référence aux montants facturés, permet d'assurer une répartition linéaire du produit global revenant à l'État.

La méthode linéaire peut nécessiter néanmoins de répartir comptablement, en faisant usage des comptes de régularisation, des montants appelés inégaux dans le temps, sans justification économique. Ainsi, par exemple, lorsque l'État perçoit une rémunération significative lors de la signature du contrat, qui correspond au droit d'entrée, cette rémunération est répartie de manière linéaire sur la durée du contrat.

Si une partie de ces revenus dépend de critères de performance définis au contrat, cette part est enregistrée dans les résultats de la période au titre de laquelle la performance a été réalisée dès que l'État en a connaissance.

¹⁷ À titre d'illustration si pour un contrat donné : (i) un bien de 100 unités monétaires (UM), une dette financière de 90 UM et une augmentation de la situation nette de 10UM sont comptabilisés en N et (ii) une dépréciation du bien de 20 UM est comptabilisée en N+1, une reprise du montant antérieurement comptabilisé en situation nette sera comptabilisé symétriquement en compte de résultat, pour un montant de 2UM.

¹⁸ Il s'agit notamment des sommes à verser par l'État au titre des redevances de fonctionnement ou la partie « charges d'intérêts » des redevances de financement.

VII. TRAITEMENTS COMPTABLES DES FINS DE CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

Pour les biens financés par l'État durant l'exécution du contrat, ce qui est généralement le cas pour les contrats de partenariat, la dette financière inscrite initialement est, sauf circonstances particulières, éteinte à la fin du contrat. Cette arrivée au terme du contrat ne se traduit pas, en général, par des opérations particulières au bilan de l'État.

Pour les autres biens, lorsqu'ils reviennent *in fine* à l'État :

- > si le bien est déjà contrôlé par l'État, l'enrichissement de l'État constaté lors de la comptabilisation initiale du bien est maintenu en situation nette ;
- > si le bien n'était pas contrôlé par l'État, le bien est comptabilisé à l'actif du bilan de l'État en contrepartie de la situation nette.

Dans tous les cas, si le contrat prévoit le versement d'une indemnité de retour ou de reprise à verser par l'État, celle-ci est comptabilisée en charges au cours de l'exercice au titre duquel le versement est dû dès lors que le bien de retour ou de reprise figure déjà au bilan de l'État.

Les biens obtenus par l'État grâce aux contrats figurant dans le champ de la norme sont évalués selon les mêmes méthodes d'évaluation que celles appliquées aux autres immobilisations corporelles de même catégorie, telles que précisées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Lorsqu'un contrat de concession est arrivé à échéance et que l'État souhaite maintenir les actifs en concessions, dans l'attente de la signature du nouveau contrat, ces derniers continuent de suivre les dispositions de la norme 18 et une information pertinente est donnée en annexe.

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

La norme est postérieure à la première approbation du Recueil des normes comptables de l'État en 2004. Cependant des dispositions concernant les contrats de concession figurait dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Cette norme indiquait que conformément à l'article 393-1 du PCG, les biens mis dans la concession par le concédant ou par le concessionnaire étaient inscrits à l'actif du bilan de l'entité concessionnaire.

Elle prévoyait la présentation dans l'annexe aux états financiers de l'État de la liste des contrats de concession, par grandes catégories.

IX. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS LORS DES MODIFICATIONS ULTÉRIEURES EN 2012 ET EN 2014

Suite à l'avis n° 2011-11 du 8 décembre 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif au traitement dans les comptes des entités publiques des contrats concourant à la réalisation d'un service public, les dispositions comptables de la norme 6 du Recueil des normes comptables de l'État ont été revues et ont fait l'objet d'une publication par l'arrêté du

21 août 2012. La présente norme reprend les dispositions afin d'isoler le traitement des contrats concourant à la réalisation d'un service public. Elles sont convergentes avec celles de la norme IPSAS 32 « Service Concession Arrangements : Grantor », sauf en ce qui concerne la comptabilisation des contrats dont la contrepartie n'est pas entièrement une dette financière pour l'État. L'entrée au bilan de ces actifs ne se traduisant pas par une sortie de trésorerie, ni par un autre actif équivalent, ni par une dette financière, il a été considéré que cet accroissement d'actif devait être enregistré directement en situation nette contrairement à l'IPSAS 32 qui définit cette contrepartie comme une dette non financière.



NORME N° 18

LES CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

Dispositions normatives

1. DÉFINITION

L'État peut conclure avec des tiers des contrats concourant à la réalisation d'un service public contrôlé par l'État.

La réalisation du service public par le tiers s'effectue généralement par l'apport, la construction ou l'acquisition d'un bien, objet du contrat. Dans certains cas, le contrat vise la réalisation d'un service public sur la base de l'utilisation d'un bien déjà contrôlé par l'État.

Au sens de cette norme, un bien, objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, correspond à un ensemble cohérent¹ défini par le contrat. La norme s'applique aux actifs, passifs et autres éléments comptables liés aux clauses de ces contrats.

2. COMPTABILISATION DU BIEN

Le bien défini au contrat figure parmi les actifs de l'État lorsque :

- > celui-ci est contrôlé par l'État ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

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

2.1. Critère du contrôle

Le contrôle se caractérise par :

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

La comptabilisation du bien intervient à la date du transfert du contrôle qui correspond généralement à la date du transfert des risques et avantages afférents à la détention du bien.

¹ Un ensemble cohérent est un ensemble fonctionnel regroupant l'ensemble des éléments de toute nature (ouvrages, installations, matériels...) nécessaires ou utiles à l'exécution du service par le tiers conformément aux termes du contrat.

La notion d'ensemble cohérent permet de déterminer dans quelle catégorie définie dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles » le bien, objet du contrat, doit être classé pour application des dispositions comptables, notamment concernant l'évaluation lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture.

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

La vérification du contrôle par l'État d'un bien objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public peut utilement s'appuyer sur les indicateurs de contrôle suivants :

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

Il n'est pas nécessaire que tous ces indicateurs soient réunis pour que le contrôle de l'État soit établi.

2.2. Fiabilité de l'évaluation

La comptabilisation d'une immobilisation contrôlée s'effectue sous réserve que son coût ou sa valeur puisse être évaluée avec une fiabilité suffisante. À défaut, la comptabilisation de ce bien est reportée au moment où l'État évalue son coût de manière fiable.

2.3. Équipement en cours de construction

Le contrôle d'un bien en cours de construction est déterminé en se fondant sur les critères et indicateurs permettant de qualifier ce contrôle tel que définis supra.

Lorsque le coût des travaux du bien en cours de construction ne peut pas être déterminé de façon fiable, la comptabilisation de ce bien intervient lorsque l'État est en mesure d'en établir le coût avec fiabilité. Ce report peut conduire à ne comptabiliser le bien qu'au moment où il est mis en service.

2.4. Dépenses ultérieures immobilisables

Principe général

Un bien comptabilisé à l'actif du bilan de l'État et faisant l'objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public peut faire l'objet de dépenses ultérieures. Ces dépenses sont immobilisables si elles sont la contrepartie de dispositions contractuelles rétablissant l'équilibre financier entre les parties² et s'il est probable que l'État en retirera des avantages économiques futurs ou un potentiel de service, 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.

² En augmentant la durée du contrat ou en modifiant les conditions financières.

Les travaux de petites réparations, d'entretien courant, de maintenance, de remplacement à l'identique, de remplacement à identité de service rendu ou de remise en état sans amélioration du niveau de service ne sont pas immobilisables.

Pour les actifs évalués au coût à la date de clôture

Toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable en application du principe ci-dessus, est enregistrée à l'actif du bilan. Elle ne fait pas l'objet d'une comptabilisation distincte à l'actif du bilan de l'État.

Pour les actifs évalués à la valeur vénale ou au coût de remplacement déprécié à la date de clôture

Les dépenses ultérieures revêtant un caractère immobilisable en application du principe ci-dessus sont prises en compte dans la valeur vénale ou dans le coût de remplacement déprécié des actifs évalués selon ces méthodes à la date de clôture. Elles ne font pas l'objet d'une comptabilisation distincte à l'actif du bilan de l'État, et ne font pas l'objet d'un plan d'amortissement.

3. ÉVALUATION

3.1. Évaluation du bien lors de la comptabilisation initiale

Le bien est comptabilisé à son coût lors de la comptabilisation initiale.

Ce coût peut comprendre non seulement les coûts externes encourus par le tiers, tels que les montants payés aux entreprises de construction ou aux industriels qui ont livré des biens, mais également des coûts internes encourus par ce tiers, tels que les frais du personnel dédié au projet, et les frais financiers intercalaires.

Les contrats de partenariats définis par l'ordonnance n° 2004-566 du 17 juin 2004 doivent mentionner le coût de l'investissement, en vertu de l'article 11 de cette ordonnance. En l'absence de cette information, le bien est inscrit à l'actif pour la somme des flux financiers actualisés correspondant aux amortissements du capital emprunté dans l'hypothèse où l'État apporte une contribution essentielle au financement du bien.

3.2. Évaluation du bien à la date de clôture

Un bien objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public est évalué à la date de clôture selon les mêmes méthodes d'évaluation que celles appliquées à une immobilisation de sa catégorie ne faisant pas l'objet d'un tel contrat, telles que précisées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

L'État peut être amené³ à constater des dépréciations lorsque les tests pratiqués à la suite d'une altération notable de l'état physique du bien prouvent qu'il a subi une dégradation significative liée à des circonstances exceptionnelles (par exemples, attentats, inondations, incendies, etc.), qui empêche son utilisation normale. De plus, lorsqu'il a connaissance d'un événement rendant impossible, à court terme, une utilisation du bien conforme au contrat, l'État pratique des tests

³ Sous réserve de dispositions contractuelles particulières.

permettant de vérifier si le bien présente une obsolescence technique avérée. Si cette obsolescence est confirmée, il constate alors les dépréciations nécessaires.

L'évaluation du bien tient compte des éventuelles clauses contractuelles prévoyant que le tiers entretient régulièrement le bien ou qu'il le remet à l'État à la fin du contrat avec un niveau de service équivalent à celui de début du contrat. Ces clauses justifient l'absence d'amortissement et/ou de dépréciation dans les comptes de l'État.

4. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COÛT INITIAL DU BIEN

4.1. Sommes à verser par l'État au titre du financement du bien

Les sommes à verser par l'État au titre du financement du bien sont comptabilisées dans ses comptes en dette financière.

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

4.2. Différence éventuelle entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier

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

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

5. COMPTABILISATION DES AUTRES ÉLÉMENTS LIÉS AUX CLAUSES DU CONTRAT

5.1. Sommes à verser par l'État, autres que celles liées au financement du bien

Lorsque les contrats prévoient que l'État prend à sa charge, ab initio ou pendant la durée du contrat, des sommes sans lien direct avec l'élaboration ou l'acquisition du bien, celles-ci sont comptabilisées pour la partie rattachable à l'exercice, selon les dispositions de la norme 2 « Les charges »⁴.

Les autres dettes non financières sont évaluées selon les dispositions de la norme 12 « Les passifs non financiers ».

⁴ Il s'agit notamment des sommes à verser par l'État au titre des redevances de fonctionnement ou les « charges d'intérêts » constituant des redevances de financement.

5.2. Sommes perçues par l'État

Les sommes perçues par l'État en vertu du contrat sont comptabilisées en produits au compte de résultat de l'exercice de manière linéaire sur la durée du contrat.

Si une partie de ces revenus dépend de critères de performance définis au contrat, cette part est enregistrée dans les résultats de la période au titre de laquelle la performance a été réalisée dès que l'État en a connaissance.

6. TRAITEMENTS COMPTABLES DES FINS DE CONTRATS CONCOURANT À LA RÉALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

Lorsque le bien revient *in fine* à l'État :

- > si le bien est déjà contrôlé par l'État, l'enrichissement de l'État constaté lors de la comptabilisation initiale du bien est maintenu en situation nette ;
- > si le bien n'était pas contrôlé par l'État, le bien est comptabilisé à l'actif du bilan de l'État en contrepartie de la situation nette.

Dans tous les cas, si le contrat prévoit le versement d'une indemnité de retour à verser par l'État, celle-ci est comptabilisée en charges au cours de l'exercice au titre duquel le versement est dû dès lors que le bien de retour ou de reprise figure déjà au bilan de l'État.

Les biens obtenus par l'État dans le cadre de contrats concourant à la réalisation d'un service public sont évalués selon les mêmes méthodes d'évaluation que celles appliquées aux autres immobilisations corporelles de même catégorie de l'État, telles que précisées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Lorsqu'un contrat de concession est arrivé à échéance et que l'État souhaite maintenir les actifs en concessions, dans l'attente de la signature du nouveau contrat, ces derniers continuent de suivre les dispositions de la norme 18 et une information pertinente est donnée en annexe.

7. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

Une immobilisation corporelle doit être sortie du bilan lorsque l'État n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et que l'on n'attend plus d'avantages économiques ou de potentiel de service de ce bien. Les dispositions normatives générales de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » s'appliquent.

8. PRÉSENTATION

8.1. Modalités de présentation

L'information donnée par les états financiers (bilan, compte de résultat et notes annexes) distingue les deux natures de contrats suivantes : (i) contrats donnant l'accès des biens au tiers en vue de la fourniture d'un service public et (ii) contrats qui ont principalement une fonction de financement pour l'État.

Les immobilisations relatives à des contrats concourant à la réalisation d'un service public suivent les modalités de présentation appliquées aux autres immobilisations corporelles de même catégorie, telles que précisées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

Seuls les immobilisations concédées et les encours sur biens mis en concessions sont identifiés dans les états financiers en tant que catégorie individuelle.

8.2. Présentation des comptes

Les actifs et les passifs provenant du contrat concourant à la réalisation d'un service public sont présentés séparément au sein des postes du bilan. Ils font l'objet de développements dans les notes annexes aux états financiers.

9. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

9.1. Informations sur les méthodes comptables

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

9.2. Informations sur les données comptables

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

Dans la mesure où des lignes distinctes sont utilisées pour identifier les immobilisations provenant de ces contrats, les tableaux de variation des valeurs brutes et des amortissements font état de ces lignes au même titre que les autres catégories d'immobilisations.

L'information donnée en annexe mentionne les variations spécifiques telles que la remise à des cocontractants de biens précédemment gérés directement par l'État, la reprise sous gestion directe de l'État de biens précédemment sous contrat.

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

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

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

9.3. Autres informations

L'État :

- > ventile selon les échéances des contrats la valeur nette comptable des biens à la clôture de l'exercice ;
- > indique les contrats conclus pour lesquels les investissements correspondants n'ont pas encore été reflétés à son bilan en application des dispositions prévues aux paragraphes 2.2. Fiabilité de l'évaluation et 2.3. Équipements en cours de construction ;
- > mentionne les dettes financières qui résulteront des contrats conclus et pour lesquels les investissements ne sont pas encore inscrits à son bilan ainsi que les augmentations de situation nette qui proviendront de la réalisation des investissements ;
- > indique les montants autres que ceux liés aux dettes financières qui seront dus par lui sur la durée résiduelle des contrats ;
- > indique la valeur comptable dans ses comptes des biens à la date de clôture de l'exercice pour lesquels le tiers est tenu d'une obligation de maintien en bon État ;
- > indique les indemnités et autres montants qu'il aura à payer à l'issue des contrats lors de la reprise des biens ;
- > décrit les modalités de fixation des indemnisations qui seraient à sa charge en cas de ruptures anticipées des contrats à son initiative ;
- > indique pour les concessions terminées l'absence de nouveau contrat de concession.

**NORME N° 21
LES QUOTAS
D'ÉMISSION DE GAZ
À EFFET DE SERRE**

SOMMAIRE

EXPOSÉ DES MOTIFS	248
I. SYSTÈMES D'ÉCHANGE DE DROITS D'ÉMISSION DE GAZ À EFFET DE SERRE	248
I.1. Contexte international	248
I.2. Contexte européen	249
I.2.1 Période pilote entre 2005 et 2007	249
I.2.2 Période d'engagement 2008-2012	249
I.2.3 Période d'engagement 2013-2020	250
II. DÉFINITION DES QUOTAS D'ÉMISSION DE GAZ À EFFET DE SERRE	251
II.1. Absence de définition harmonisée	251
II.2. Démarche d'analyse retenue	252
III. CARACTÉRISTIQUES DES QUOTAS D'ÉMISSION POUR LA PÉRIODE 2013-2020	252
III.1. Système SEQE et quotas d'émission alloués gratuitement	252
III.1.1 État responsable de la politique de lutte contre le changement climatique	252
III.1.2 État en tant qu'assujetti exploitant de sites polluants	253
III.2. Système SEQE et quotas d'émission soumis aux enchères	253
III.2.1 État responsable de la politique de lutte contre le changement climatique	254
III.2.2 État en tant qu'assujetti exploitant de sites polluants	254
III.3. Système ESD et quotas d'émission provenant de sources diffuses	255
IV. COMPTABILISATION DE L'OBLIGATION DE RESTITUTION	255
V. PÉRIODE 2008-2012 : TRAITEMENT COMPTABLE DANS LES COMPTES DE L'ÉTAT	256
VI. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES	256
 DISPOSITIONS NORMATIVES	 258
1. CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME	258
1.1. Opérations visées	258
1.2. Différents modes d'affectation des quotas d'émission	258
1.2.1. Système SEQE.....	258
1.2.1.1. <i>Quotas d'émission alloués gratuitement</i>	264
1.2.1.2. <i>Quotas d'émission soumis aux enchères</i>	265
1.2.2. Système ESD et quotas d'émission provenant de sources diffuses	259
2. COMPTABILISATION INITIALE DES QUOTAS D'ÉMISSION POUR LA PÉRIODE 2013-2020	260
2.1. Système SEQE et quotas d'émission alloués gratuitement	260
2.1.1. État responsable de la politique de lutte contre le changement climatique	260
2.1.2. État en tant qu'assujetti exploitant de sites polluants	260
2.2. Système SEQE et quotas d'émission soumis aux enchères	260
2.2.1. État responsable de la politique de lutte contre le changement climatique	260
2.2.2. État en tant qu'assujetti exploitant de sites polluants	261
2.3. Système ESD et quotas d'émission provenant de sources diffuses	261
3. ÉVALUATION ULTÉRIEURE	262

4.	COMPTABILISATION DE L'OBLIGATION DE RESTITUTION	262
4.1.	Système SEQE et quotas d'émission alloués gratuitement	262
4.1.1.	État responsable de la politique de lutte contre le changement climatique	262
4.1.2.	État en tant qu'assujetti exploitant de sites polluants	262
4.2.	Système SEQE et quotas d'émission soumis aux enchères	263
4.2.1.	État responsable de la politique de lutte contre le changement climatique	263
4.2.2.	État en tant qu'assujetti exploitant de sites polluants	263
4.3.	Système ESD et quotas d'émission provenant de sources diffuses	263
5.	INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	264



NORME N° 21

LES QUOTAS D'ÉMISSION DE GAZ À EFFET DE SERRE

Exposé des motifs

I. SYSTÈMES D'ÉCHANGE DE DROITS D'ÉMISSION DE GAZ À EFFET DE SERRE

I.1. Contexte international

Le protocole de Kyoto, signé le 11 décembre 1997 dans le cadre de la convention cadre des Nations-Unies sur le changement climatique, représente le premier étage du marché carbone mis en place au plan international dans l'objectif de réduire les émissions de gaz à effet de serre. Il met à la disposition des Parties, en parallèle des recommandations de politiques publiques et des mesures en faveur d'un développement durable, différents mécanismes de marché (systèmes d'échanges de droit d'émission) et de flexibilité (crédits Kyoto¹), afin de réduire efficacement et collectivement la pollution.

L'objectif est d'associer un prix d'utilisation à un bien commun mondial en créant un marché d'échange des droits d'émission ; ce bien auparavant illimité, gratuit et en accès libre fait désormais l'objet d'échanges monétaires dans le but de réduire les émissions de gaz à effet de serre. Le principe général des mécanismes mis en place est la fixation de volumes limites représentés par des droits d'émission, échangeables sur des marchés. Ainsi, un État partie au protocole, dont les émissions polluantes sont inférieures au volume limite fixé, peut vendre l'excédent de ses droits d'émission à d'autres États qui, eux, n'ont pas atteint leurs objectifs de réduction d'émissions.

Le droit d'émission de CO₂ est l'instrument qui supporte cette politique internationale de lutte contre le changement climatique en permettant aux pouvoirs publics de réguler les activités économiques qui rejettent des gaz à effet de serre tout en respectant le développement économique et l'emploi. Chaque droit d'émission représente une tonne équivalent CO₂.

Pour préserver le caractère incitatif d'une réduction des émissions et l'équilibre du mécanisme, les échanges négociés de droits d'émission ont été limités à 10% du volume total de droits d'émission initialement attribués dans le cadre du Protocole de Kyoto, ces 10% représentant :

- > des droits d'émission alloués à des exploitants de sites polluants, qui seront dénommés dans la suite « assujettis » ;
- > des droits d'émission provenant de sources diffuses, non directement attribuables à des entités pollueuses (émissions dans les secteurs du transport, de la construction, etc.).

¹ Les crédits Kyoto ont des caractéristiques proches des quotas d'émission et sont comptabilisés selon les mêmes principes comptables.

Les 90% restant constituent une réserve de droits d'émission non négociables.

Le protocole de Kyoto a été reconduit, dans son principe, lors de la conférence de Doha sur les changements climatiques, en décembre 2012, pour une seconde période allant de 2013 à 2020. Les modalités du nouveau Protocole devraient être arrêtées lors de la conférence Paris Climat 2015.

I.2. Contexte européen

La politique internationale de lutte contre le changement climatique s'est traduite, au niveau européen, par la mise en place, depuis le 1^{er} janvier 2005, du système communautaire d'échange de quotas d'émission² (SEQE) pour la part négociable de 10% du volume total de droits d'émission attribué dans le cadre du protocole de Kyoto.

Dans ce contexte, l'État français se trouve placé devant trois cas de responsabilité, aux niveaux international et européen :

- > en tant qu'État partie au protocole de Kyoto ;
- > en tant qu'État membre d'une organisation régionale d'intégration économique (l'UE), partie au protocole de Kyoto ;
- > en tant qu'État Membre de l'Union européenne, responsable de la politique intérieure de lutte contre le changement climatique pour les émissions de gaz à effet de serre des assujettis, qu'ils dépendent du secteur privé ou du secteur public.

Le système d'échange européen de quotas d'émission a connu une montée en puissance en trois phases décrites ci-dessous.

I.2.1 Période pilote entre 2005 et 2007

Cette période pilote a permis d'établir un prix du carbone et les volumes de quotas d'émission nationaux à attribuer aux assujettis. Le texte européen fondateur du SEQE est la directive 2003/87/CE³.

I.2.2 Période d'engagement 2008-2012

Le SEQE prévoyait l'allocation par les États Membres, sous la supervision de la Commission européenne, de quotas d'émission gratuits aux assujettis qui, en France, étaient identifiés au sein du plan National d'Allocation des Quotas (PNAQ). Le PNAQ attribuait des quotas d'émission dans le cadre d'une autorisation administrative d'émettre des gaz à effet de serre. Les assujettis devaient restituer un volume de quotas d'émission alloués correspondant à leurs émissions effectives. Pendant la période 2008-2012, ces quotas d'émission étaient enregistrés et suivis au sein d'un registre national tenu par la Caisse des Dépôts, chargée également de contrôler les restitutions par les assujettis.

Les quotas d'émission provenant de sources diffuses restaient régis uniquement par le protocole de Kyoto (hors PNAQ) et étaient enregistrés et suivis directement via un registre international (*International Transaction Log*).

² En anglais, le SEQE de l'UE est le *European Union Emission Trading Scheme* (EU ETS).

³ Directive 2003/87/CE du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans la Communauté. Ce texte a ensuite été amendé par de nombreuses autres directives et règlements.

I.2.3 Période d'engagement 2013-2020

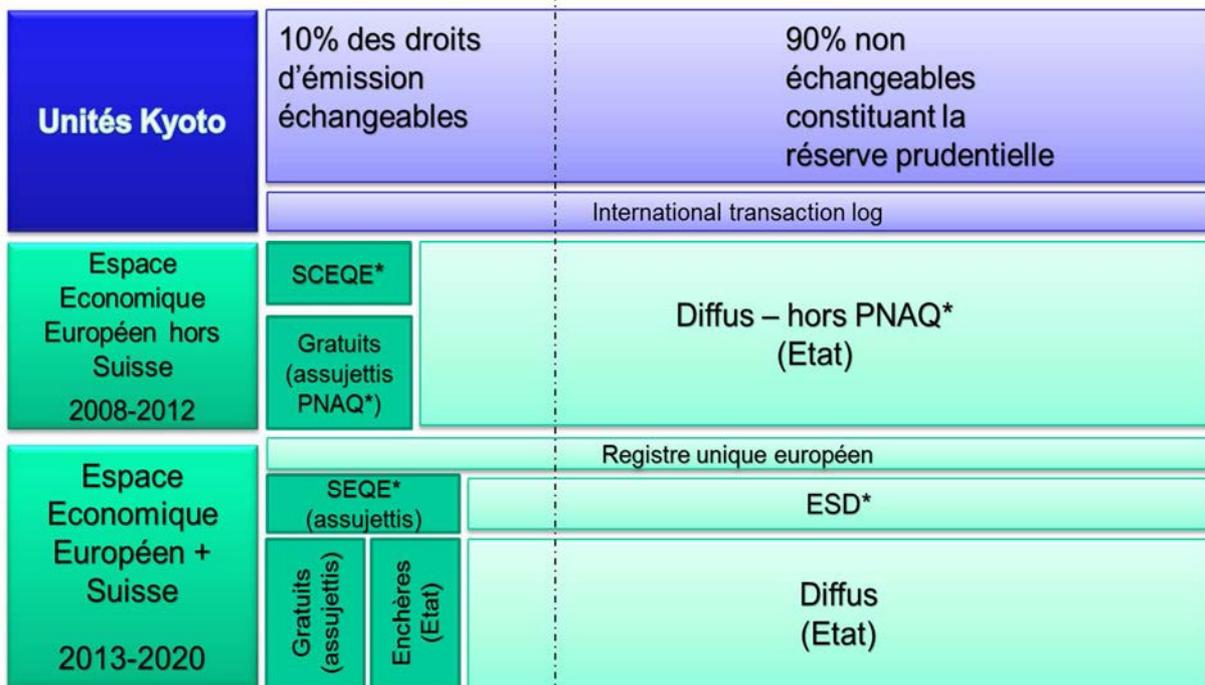
Cette période marque une consolidation du SEQE et renforce le rôle de la Commission européenne dans le mécanisme d'allocation des quotas d'émission inscrits dans un registre unique européen. En outre, la mise en œuvre d'un second mécanisme, pour lequel seul l'État est concerné, permet de prendre en compte au niveau européen les émissions diffuses dans le cadre du partage de l'effort ou ESD (*Effort Sharing Decision*⁴).

L'articulation des mécanismes Kyoto et européen ainsi que les nouveautés introduites sur la période 2013-2020 par l'Union européenne sont résumées dans le schéma suivant :

* SCEQE/SEQE : système d'échange de quotas d'émission ; PNAQ : plan national d'allocation des quotas ; ESD : *effort sharing decision*

En France, les changements apportés par le plan 2013-2020 se traduisent différemment selon les acteurs :

- > Assujettis (État et autres entités publiques ou privées exploitants d'installations polluantes) :
 - réduction progressive du volume de quotas d'émission qui leur sont alloués gratuitement,
 - introduction d'un système d'enchères pour « approvisionner » en quotas d'émission les assujettis, notamment les producteurs d'électricité. Ce système a vocation à se généraliser et les attributions gratuites de quotas d'émission à disparaître. Ainsi apparaît un marché « primaire », par opposition au marché « secondaire »⁵ sur lequel



⁴ Décision n°406/2009/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 relative à l'effort à fournir par les États Membres pour réduire leurs émissions de gaz à effet de serre afin de respecter les engagements de la Communauté en matière de réduction de ses émissions jusqu'en 2020.

⁵ Pour mémoire, il s'agit de marchés réglementés – règlement général de l'AMF 2014, titre VII « Marchés réglementés admettant à la négociation des quotas d'émission ».

sont échangés les quotas d'émission adjugés ou alloués gratuitement, qui joue un rôle structurel majeur en termes de signal-prix⁶. Une plateforme d'enchères commune assure une large participation ; les États Membres peuvent toutefois déroger à cette plateforme commune et désigner leurs propres plateformes, sous réserve que ces dernières soient inscrites sur une liste figurant dans une annexe du règlement 1031/2010/UE.

- > État en tant que responsable de la politique de lutte contre le changement climatique :
 - investissement d'un minimum de 50% du produit des enchères dans des actions de lutte contre le réchauffement climatique,
 - prise en charge et création de quotas d'émission dédiés provenant de sources diffuses par le mécanisme européen du partage de l'effort,
 - centralisation des modalités d'allocation des quotas d'émission, du contrôle des restitutions ainsi que de l'administration du registre au niveau de la Commission européenne ; les registres ne peuvent plus être tenus au niveau national, contrairement à la période 2008-2012.

Certaines dispositions aux plans international et européen pour les périodes 2013-2020 et post 2020 doivent encore être précisées, notamment sur les points suivants :

- > reconduction du protocole de Kyoto post 2020,
- > possibilité de reporter après 2020 les quotas d'émission excédentaires détenus,
- > devenir des excédents de quotas d'émission détenus au terme de la période 2008-2012.

II. DÉFINITION DES QUOTAS D'ÉMISSION DE GAZ À EFFET DE SERRE

II.1 Absence de définition harmonisée

Les quotas d'émission de gaz à effet de serre ne répondent pas à une définition harmonisée au niveau européen, du fait des spécificités de chaque État Membre. En France, les réflexions suivantes ont été menées :

- > Le code de l'environnement qualifie les quotas d'émission de biens meubles négociables⁷.
- > La création d'un nouvel instrument juridique, les autorisations administratives, proposée dans le cadre du rapport PRADA, nécessiterait une mise en œuvre communautaire.
- > La qualification d'instruments financiers a été retenue par les autorités de marché européennes avec l'objectif d'encadrer et surveiller les échanges ; en revanche, au plan comptable, le quota d'émission n'est pas un instrument financier car il ne donne pas droit à un versement de trésorerie ou d'instruments de capitaux propres.
- > Le 4 octobre 2012, l'Autorité des normes comptables (ANC) a publié le règlement n° 2012- 03 relatif au traitement comptable des quotas d'émission par les assujettis du

⁶ Rapport PRADA d'avril 2010 : « La régulation des marchés du CO₂ ».

⁷ Code de l'environnement – article L.229-15-I.

secteur privé depuis la mise en œuvre du mécanisme d'enchères. Ce règlement introduit la notion de matière première de nature administrative consommée par le processus de production⁸.

- > La notion de taxe n'a pas été retenue: les États ne fixent pas le prix des quotas d'émission échangés entre assujettis ; celui-ci est déterminé par le marché et peut varier au cours du temps.

II.2 Démarche d'analyse retenue

Partant du constat d'une part de l'absence d'une définition harmonisée des quotas d'émission et, d'autre part, de l'utilisation de ces quotas d'émission dans des mécanismes différents (notamment le SEQE pour les assujettis et l'ESD⁹ pour les émissions diffuses), les quotas d'émission ont été classés préalablement à l'analyse des conséquences comptables :

- > quotas d'émission du système européen SEQE :
 - quotas d'émission alloués gratuitement aux assujettis
 - quotas d'émission soumis au régime d'enchères
- > quotas d'émission du système ESD, provenant de sources diffuses

Sur la base de ce classement, la démarche retenue a consisté en une analyse des caractéristiques des quotas d'émission au regard des définitions et des critères de comptabilisation des actifs et des passifs tels qu'exposés dans le cadre conceptuel des comptes publics.

III. CARACTÉRISTIQUES DES QUOTAS D'ÉMISSION POUR LA PÉRIODE 2013-2020

III.1. Système SEQE et quotas d'émission alloués gratuitement

Au regard des quotas d'émission alloués gratuitement, l'État intervient d'une part en tant que responsable de la politique de lutte contre le changement climatique et, d'autre part, reçoit des quotas d'émission en tant qu'assujetti exploitant de sites polluants.

III.1.1 État responsable de la politique de lutte contre le changement climatique

L'allocation des quotas d'émission aux assujettis pour la période 2013-2020 est effectuée selon des règles¹⁰ fixées par la Commission européenne : chaque État Membre lui propose, pour validation, un tableau d'allocation. Ce tableau est actualisé annuellement pour tenir compte des variations de périmètre : nouveaux entrants, fermetures de sites et variations de production.

Chaque année, la Commission européenne alloue gratuitement les quotas d'émission aux assujettis qui peuvent soit les garder, soit librement les négocier dès leur attribution. Dans tous

⁸ Cf. §3.1 de la note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 du 4 octobre 2012..

⁹ ESD : *effort sharing decision*.

¹⁰ Décision 2011/278/CE du 27 avril 2011.

les cas, les assujettis ont l'obligation de restituer des quotas d'émission à hauteur de leurs émissions effectives.

La Commission européenne, depuis 2013, centralise et valide les modalités d'allocation des quotas d'émission, et gère le contrôle des restitutions et l'administration du registre européen. Ce changement majeur par rapport à la période 2008-2012 a motivé l'analyse concluant à l'absence de contrôle de l'État sur les quotas d'émission alloués gratuitement aux assujettis.

Dès lors, le traitement comptable qui avait été retenu dans le Compte Général de l'État (CGE) pour la période 2008-2012 n'est plus applicable pour la période 2013-2020¹¹.

En l'absence de conformité, la substitution de l'État aux assujettis défallants privés ou publics n'est pas prévue par les textes européens. Au plan de l'analyse comptable, il n'existe pour autant pas de certitude sur l'absence d'obligation pour l'assujetti défallant ou, à défaut, pour l'État ; en effet, un recours en manquement en application des règles communautaires générales reste possible.

III.1.2 État en tant qu'assujetti exploitant de sites polluants

La liste des exploitants auxquels sont alloués gratuitement des quotas d'émission de gaz à effet de serre est publiée par arrêté ministériel ; cette liste permet d'identifier les sites polluants directement exploités par l'État.

Ces quotas d'émission alloués sont enregistrés sur le registre unique européen et sont librement négociables dès leur attribution.

Ils sont représentatifs d'une valeur économique positive pour l'entité, soit du fait de leur utilisation pour remplir les obligations de conformité au titre des émissions de gaz à effet de serre, soit, du fait de leur cession. Ils n'ont pas de substance physique. En revanche, le droit d'émettre qui leur est attaché est considéré comme consommé dans le processus de fonctionnement de l'installation polluante. Leur durée de détention est en général inférieure à un exercice. De ce fait, les avantages économiques qu'ils procurent sont limités dans le temps.

En cas de manquement à l'obligation annuelle de conformité – et pour chaque tonne d'équivalent-dioxyde de carbone émise par une installation pour laquelle l'assujetti n'a pas restitué de quota d'émission - celui-ci doit s'acquitter d'une amende de 100€. Ce paiement ne le libère pas pour autant de l'obligation de restituer les quotas d'émission manquants.

Le SEQE repose sur un mécanisme d'attribution / restitution des quotas d'émission. L'obligation de restitution incite l'assujetti à réduire sa production de gaz à effet de serre. Cette obligation constitue la contrepartie de l'attribution gratuite des quotas d'émission. En conséquence, les quotas d'émission sont enregistrés pour une valeur nulle.

III.2. Système SEQE et quotas d'émission soumis aux enchères

La période 2013-2020 voit le renforcement du SEQE dans l'optique d'obtenir une réduction de 20 % des émissions de gaz à effet de serre en 2020 par rapport à 1990, conformément au paquet « Climat et énergie » adopté par la Commission européenne en 2009. Le système d'allocation gratuite du SEQE a notamment vocation à disparaître au profit de l'acquisition des quotas d'émission par les assujettis via un mécanisme d'enchères.

¹¹ Pour mémoire, les quotas d'émission échangeables du SEQE ont été initialement comptabilisés à l'actif, évalués à leur valeur de marché au jour de leur première cotation, en contrepartie d'un passif de même valeur.

La quantité de quotas d'émission mise aux enchères sur la période 2013-2020 est la différence entre la quantité totale de quotas d'émission, représentative du volume d'émissions global des assujettis, et la quantité de quotas d'émission alloués gratuitement à ces derniers sur la période. Elle est susceptible d'évoluer en fonction notamment des ouvertures et fermetures d'installations.

Tout assujetti qui détient un compte de dépôt d'exploitant dans le registre européen et qui soumet une offre pour son propre compte peut demander l'admission aux enchères¹². Les assujettis qui ne reçoivent pas gratuitement la totalité de leurs quotas d'émission doivent s'approvisionner via le système des enchères (les producteurs d'électricité notamment).

III.2.1 État responsable de la politique de lutte contre le changement climatique

Du fait du choix de l'État français d'adhérer à la plateforme européenne commune, les produits des enchères réalisées sur cette plateforme lui sont attribués selon une clé de répartition fixe définie par règlement¹³. Si les enchères ne trouvent pas preneur, aucun mécanisme d'indemnisation n'est prévu.

La Commission européenne impose aux États Membres d'utiliser au moins 50%¹⁴ du produit des enchères pour financer des opérations de lutte contre le réchauffement climatique. En France, la loi de finances prévoit l'allocation précise du produit des enchères¹⁵, dans le respect de la directive.

En l'absence de conformité, la substitution de l'État aux assujettis défaillants privés ou publics n'est pas prévue par les textes européens. Au plan de l'analyse comptable, il n'existe pour autant pas de certitude sur l'absence d'obligation pour l'assujetti défaillant ou, à défaut, pour l'État ; en effet, un recours en manquement en application des règles communautaires générales reste possible.

III.2.2 État en tant qu'assujetti exploitant de sites polluants

Les quotas d'émission acquis via le système d'enchères par l'État pour ses sites pollueurs (cas de l'État assujetti) représentent une valeur économique positive pour l'État dans la mesure où ils lui permettent de remplir ses obligations au titre des émissions de gaz à effet de serre : ils doivent être restitués dans le cadre de l'obligation de conformité de l'assujetti. Enfin, ces quotas d'émission peuvent être également cédés. Après avoir été achetés aux enchères, les quotas d'émission sont librement négociables entre tout acteur du marché.

En cas de manquement à l'obligation annuelle de conformité – et pour chaque tonne d'équivalent-dioxyde de carbone émise par une installation pour laquelle l'assujetti n'a pas restitué de quota d'émission - celui-ci doit s'acquitter d'une amende de 100€. Ce paiement ne le libère pas pour autant de l'obligation de restituer les quotas d'émission manquants.

¹² Règlement 1031/2010/UE du 12 novembre 2010 relatif au calendrier, à la gestion et aux autres aspects de la mise aux enchères des quotas d'émission de gaz à effet de serre conformément à la directive 2003/87/CE, article 18.

¹³ Directive 2003/87/CE modifiée par le règlement 1031/2010/UE.

¹⁴ Directive 2009/29/CE du 23 avril 2009, article 10.

¹⁵ La loi de finances 2013 prévoit que la totalité du produit des enchères plafonné à M€ 590 soit transférée à l'Agence Nationale pour l'Amélioration de l'Habitat (ANAH) chaque année. Au-delà de M€ 590, le produit des enchères est reversé au budget général de l'État.

III.3. Système ESD et quotas d'émission provenant de sources diffuses

L'ESD, ou décision européenne du partage de l'effort, définit les échanges de quotas d'émission provenant de sources diffuses.

Les émissions diffuses représentent la majeure partie des émissions totales de gaz à effet de serre et concernent en particulier les secteurs d'activités du bâtiment, de l'agriculture et des transports (hors transport aérien pris en charge par le SEQE depuis 2012).

Le mécanisme ESD est distinct du mécanisme SEQE¹⁶ en ce qu'il s'applique uniquement aux États Membres et ne se traduit pas par une allocation à des tiers. Même si les quotas d'émission relatifs à ces deux mécanismes sont inscrits dans le registre unique européen, ils ne sont pas fongibles entre eux.

L'État a la responsabilité politique de la réduction des émissions provenant des sources diffuses ; il exerce cette responsabilité à travers sa politique de lutte contre le changement climatique. À cet effet, l'action de l'État s'inscrit dans un objectif de conformité à une contrainte environnementale, et ne correspond pas à une activité de négoce sur un marché.

La conformité de l'État est évaluée chaque année par la comparaison du nombre de quotas d'émission attribués avec la quantité d'émissions effectives de gaz à effet de serre¹⁷. En cas de solde déficitaire (nombre de quotas d'émission attribués inférieurs à la quantité d'émissions effectives), ce dernier est reporté sur l'année suivante avec une pénalité de 8%¹⁸.

En l'état actuel des textes européens en 2014, une incertitude demeure toutefois sur la nature et l'étendue de pénalités éventuelles en cas de solde déficitaire en fin de période 2013-2020. Un recours en manquement est toujours possible dans le cadre général du fonctionnement de l'Union européenne.

Les quotas d'émission ESD sont des instruments échangeables entre États Membres exclusivement et sous certaines conditions (par exemple, les quotas d'émission excédentaires peuvent être négociés entre États Membres dans une limite de 5% du quota d'émission annuel de l'État source). Ces quotas d'émission ESD ne sont ainsi pas négociables entre assujettis.

IV. COMPTABILISATION DE L'OBLIGATION DE RESTITUTION

S'agissant du traitement comptable de l'obligation annuelle de restitution des quotas d'émission par les assujettis du secteur public, l'analyse a conduit à explorer deux vues :

- > vue 1 : l'obligation de restitution donne naissance à un passif de l'entité uniquement lorsque les émissions effectives sont supérieures aux quotas d'émission détenus et que l'entité doit acheter des quotas d'émission sur le marché ;
- > vue 2 : l'obligation de restitution donne naissance à un passif de l'entité au fur et à mesure des émissions effectives.

¹⁶ Le SEQE, également piloté au niveau européen, gère les échanges de quotas d'émission pour les assujettis identifiés dans certains secteurs de l'économie, via une allocation gratuite ou une mise aux enchères.

¹⁷ Règlement 389/2013/UE du 2 mai 2013 établissant un registre de l'Union conformément à la directive 2003/87/CE, article 78.

¹⁸ Décision 406/2009/CE, article 7 et Titre IV du règlement 389/2013/UE, articles 74 à 80 (application de l'article 7 de l'ESD).

La vue 1 a été retenue eu égard à la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) qui prévoit de se conformer aux règles de la comptabilité d'entreprise en l'absence de spécificités de l'action publique identifiées.

V. PÉRIODE 2008-2012 : TRAITEMENT COMPTABLE DANS LES COMPTES DE L'ÉTAT

Pour mémoire, dans les comptes de l'État sur la période 2008-2012, les quotas d'émission ont été enregistrés en immobilisations incorporelles à leur valeur de marché à l'origine pour la totalité des quotas du Plan d'Allocation Nationale des Quotas (PNAQ). L'évaluation ultérieure utilisait le modèle du coût. La contrepartie était un compte de régularisation passif¹⁹ pour la même valeur, représentant l'obligation de l'État de détruire un nombre de quotas d'émission équivalent aux émissions effectives. Les quotas d'émission étant attribués de manière échelonnée par cinquième sur la période 2008-2012, l'actif et le compte de régularisation passif diminuaient d'1/5^{ème} par période, sans impact sur le résultat. Les quotas d'émission hors PNAQ, conservés pour faire face aux émissions diffuses, n'étaient pas comptabilisés, mais faisaient l'objet d'une information en annexe.

Sur cette même période 2008-2012, dans les comptes des assujettis du secteur public, la comptabilisation des quotas d'émission a suivi les instructions rédigées sur la base de l'avis du Comité d'urgence 2004-C du 23 mars 2004 du Conseil national de la comptabilité : les quotas d'émission reçus étaient comptabilisés en immobilisations incorporelles au coût non amorti, une dépréciation étant constatée en cas de baisse de valeur des quotas d'émission.

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

La norme a vocation à décrire les traitements comptables des quotas d'émission du point de vue de l'État en tant que :

- > responsable de la politique de lutte contre le changement climatique,
- > assujetti exploitant de sites polluants, c'est-à-dire assujetti à part entière.

La norme ne s'appuie sur aucun texte existant pour l'analyse concernant les traitements comptables des quotas d'émission du point de vue de l'État en tant que responsable de la politique de lutte contre le changement climatique.

En France, l'Autorité des normes comptables (ANC), dans son règlement n°2012-03 du 4 octobre 2012, s'est prononcée sur le traitement comptable des quotas d'émission dans les états financiers des assujettis du secteur privé. Compte tenu des dispositions de la loi organique relative aux lois de finances qui précise que « les règles applicables à la comptabilité générale de l'État ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action » et dans la mesure où aucune spécificité n'a été identifiée pour les assujettis du secteur public, les dispositions comptables du secteur privé s'appliquent aux assujettis du secteur public.

¹⁹ Et non un passif.

Au plan international, les dernières discussions de l'IASB²⁰ remontent à novembre 2010 ; le projet est, fin 2014, en sommeil. De son côté, l'IPSASB²¹ a inscrit un projet à l'ordre du jour de son programme de travail et en a approuvé les grandes lignes en septembre 2013.

²⁰ IASB : *International Accounting Standards Board*.

²¹ IPSASB : *International Public Sector Accounting Standards Board*.

NORME N° 21

LES QUOTAS D'ÉMISSION DE GAZ À EFFET DE SERRE

Dispositions normatives

1. CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME

1.1. Opérations visées

La norme est relative à la comptabilisation par l'État des opérations d'échanges de quotas d'émission de gaz à effet de serre dans le cadre des mécanismes institués en application du protocole de Kyoto, notamment au niveau européen avec le SEQE et l'ESD¹, pour la période 2013-2020.

La présente norme décrit les traitements comptables des quotas d'émission et des obligations du point de vue de l'État en tant que :

- > responsable de la politique de lutte contre le changement climatique, et
- > exploitant direct de sites pollueurs, c'est-à-dire assujetti à part entière.

1.2. Différents modes d'affectation des quotas d'émission

1.2.1. Système SEQE

1.2.1.1. Quotas d'émission alloués gratuitement

Les quotas d'émission alloués gratuitement présentent les caractéristiques suivantes :

- > Allocation annuelle selon des modalités résultant d'une décision *in fine* de la Commission européenne ;
- > Affectation directe des quotas d'émission aux assujettis via le registre unique européen tenu par la Commission européenne ;
- > Valeur économique positive pour l'assujetti ;
- > Restitution annuelle par les assujettis à la Commission européenne d'un volume de quotas d'émission conforme à leurs émissions effectives sous peine d'amendes non libératoires ;
- > Quotas d'émission librement négociables sur le marché par les assujettis dès leur attribution ;
- > Responsabilité de l'État sur le respect des textes européens ; néanmoins, la substitution de l'État aux assujettis défaillants n'est pas explicitement prévue par ces textes.

¹ Les opérations d'échanges visées par la norme portent également sur les crédits Kyoto (cf. Exposé des motifs, § 1.1. Contexte international). Pour mémoire, ESD : *effort sharing decision*.

1.2.1.2. Quotas d'émission soumis aux enchères

L'État est concerné en tant que responsable de la politique de lutte contre le changement climatique et non en tant qu'exploitant direct de sites polluants. En effet, seuls les assujettis ne recevant pas gratuitement la totalité des quotas d'émission qui leur sont alloués (producteurs d'énergie notamment) sont contraints d'acquérir des quotas d'émission par le système des enchères.

Les quotas d'émission soumis aux enchères présentent les caractéristiques suivantes :

- > Volume total mis aux enchères calculé comme la différence entre le plafond total déterminé par la Commission européenne pour les assujettis et le volume des quotas d'émission qui leur sont alloués gratuitement ;
- > Valeur économique positive pour l'assujetti ;
- > Restitution annuelle par les assujettis à la Commission européenne d'un volume de quotas d'émission conforme à leurs émissions effectives sous peine d'amendes non libératoires ;
- > Quotas d'émission soumis à des enchères régulières, selon un calendrier prédéterminé, via une plateforme européenne commune ; après échange initial par mise aux enchères, les quotas d'émission sont librement négociables ;
- > Attribution à l'État d'une quote-part du produit des enchères selon une clé de répartition fixe définie par règlement². Si les enchères ne trouvent pas preneur, aucun mécanisme d'indemnisation n'est prévu ;
- > 50% du produit des enchères doit être utilisé par l'État dans le cadre de sa politique nationale de lutte contre les changements climatiques ;
- > Respect des textes européens de la responsabilité de l'État, la substitution de l'État aux assujettis défaillants n'est pas explicitement prévue par les textes européens.

1.2.2. Système ESD et quotas d'émission provenant de sources diffuses

Les quotas d'émission ESD présentent les caractéristiques suivantes :

- > Volume global de quotas défini en début de période 2013-2020 par la Commission européenne et alloué annuellement aux États Membres ;
- > Suivi annuel des engagements de l'État dans le cadre de sa politique climatique :
 - Si les émissions effectives sont supérieures aux quotas annuels d'émissions, l'écart est reporté sur l'année suivante majoré d'un coefficient de pénalité de 1,08. L'État peut, le cas échéant, acheter des quotas d'émission à d'autres États Membres pour respecter ses engagements de niveau d'émissions ;
 - Si les émissions effectives sont inférieures aux quotas annuels d'émissions, les quotas d'émission excédentaires sont échangeables entre États Membres sous certaines conditions.

² Règlement 1031/2010/UE du 12 novembre 2010 relatif au calendrier, à la gestion et aux autres aspects de la mise aux enchères des quotas d'émission de gaz à effet de serre conformément à la directive 2003/87/CE.

2. COMPTABILISATION INITIALE DES QUOTAS D'ÉMISSION POUR LA PÉRIODE 2013-2020

2.1. Système SEQE et quotas d'émission alloués gratuitement

2.1.1. État responsable de la politique de lutte contre le changement climatique

Les quotas d'émission alloués gratuitement aux assujettis, qu'ils soient attribués à des entités du secteur privé ou du secteur public, ne répondent pas à la définition d'un actif dans les comptes de l'État. En effet, ce dernier ne les contrôle pas ; la Commission européenne est seule responsable de leur attribution, de leur inscription dans le registre européen et de la vérification du respect de l'obligation de conformité.

Les quotas d'émission alloués gratuitement aux assujettis dans le cadre du système SEQE ne font donc pas l'objet d'une traduction comptable dans les comptes de l'État.

2.1.2. État en tant qu'assujetti exploitant de sites polluants

Les quotas d'émission répondent à la définition d'un actif pour l'entité, au cas présent l'État assujetti : ils sont utilisés soit comme moyen exclusif de remplir les obligations au titre des émissions de gaz à effet de serre, soit pour être cédés. Ils représentent donc une ressource économique positive contrôlée par l'État.

Les quotas d'émission alloués gratuitement servent en principe au seul respect de l'obligation de restitution du fait des émissions effectives. Néanmoins, l'État peut être amené à assurer une gestion active des transactions relatives aux quotas d'émission, sans pour autant que cette gestion puisse être qualifiée d'activité de négoce.

Le droit d'émettre attaché à un quota d'émission est considéré comme consommé par le processus de fonctionnement de l'émetteur de gaz à effet de serre. Sa durée de détention est courte, en général équivalente à un exercice. En conséquence, les quotas d'émission sont classés en stocks conformément aux dispositions du présent recueil³.

Les quotas d'émission alloués gratuitement sont attribués chaque année en fonction d'un volume de gaz à effet de serre autorisé et en contrepartie de l'obligation de restituer les quotas correspondant aux émissions effectives de cette même année. Ainsi, ces quotas d'émission reçus par l'État assujetti sont comptabilisés en stocks à l'origine pour une valeur nulle.

2.2. Système SEQE et quotas d'émission soumis aux enchères

2.2.1. État responsable de la politique de lutte contre le changement climatique

Les quotas d'émission soumis aux enchères au bénéfice des assujettis ne répondent pas à la définition d'un actif⁴ à comptabiliser dans les comptes de l'État. En effet, ce dernier ne contrôle pas les conditions d'utilisation de la ressource « quotas d'émission » qui fait l'objet d'une mise aux enchères sur la base d'une clé de répartition entre États Membres définie par la Commission européenne. Du fait de la mutualisation des enchères sur la plateforme européenne, le produit

³ Cf. norme n° 8 « Les stocks », définition d'un stock.

⁴ Telle qu'énoncée dans le cadre conceptuel de la comptabilité de l'État du présent recueil.

des enchères attribué à la France ne peut pas être directement relié aux quotas d'émission mis aux enchères. De plus, les quotas d'émission invendus ne font pas l'objet d'une indemnisation par la Commission européenne.

Ainsi, les quotas d'émission mis aux enchères ne constituent pas un actif de l'État.

Le produit des enchères est acquis à chaque enchère seulement. Malgré la définition en début de période 2013-2020 du volume de quotas d'émission attribué aux États Membres pour cette période, le produit des enchères n'est pas acquis dans son principe en début de période.

2.2.2. État en tant qu'assujetti exploitant de sites polluants

Ce paragraphe concerne les quotas d'émission acquis par l'État, en tant qu'assujetti pour une installation polluante, via le mécanisme d'enchères. Ces quotas d'émission répondent à la définition d'un actif pour l'État assujetti : ils sont utilisés comme moyen exclusif de remplir les obligations au titre des émissions de gaz à effet de serre ou pour être cédés. Ils représentent donc une ressource économique positive contrôlée par l'État. Ils ont plus précisément une nature de stock.

Le coût d'acquisition des quotas d'émission acquis aux enchères comprend le prix d'achat et les coûts directement attribuables à l'acquisition, tels que les commissions payées à un intermédiaire financier.

En cas d'achats de quotas d'émission à terme, il convient d'analyser le contrat à terme selon les dispositions de la norme sur les instruments financiers⁵.

2.3. Système ESD et quotas d'émission provenant de sources diffuses

Le mécanisme ESD concerne uniquement l'État en tant qu'entité responsable de la mise en œuvre d'une politique publique de réduction des émissions de gaz à effet de serre. La Commission européenne définit le volume limite d'émissions provenant de sources diffuses et alloue des quotas d'émission ESD en conséquence.

L'État agit sur les niveaux d'émissions provenant de sources diffuses par la mise en œuvre d'une politique publique de lutte contre le changement climatique. Ces niveaux d'émissions étant non contrôlables a priori, il n'y a pas de lien direct entre la politique publique mise en œuvre, les quotas d'émission alloués dans le cadre du mécanisme ESD et la réduction possible des émissions effectives.

De plus, en cas d'émissions excédentaires, le solde déficitaire est reporté sur l'année suivante avec une majoration de 8%⁶. Cette majoration déconnecte de fait le lien d'unicité entre le quota d'émission alloué et la tonne équivalent dioxyde de carbone émise.

En outre, l'État n'a pas pour objectif principal d'échanger les quotas d'émission avec d'autres États Membres : les quotas d'émission du mécanisme ESD ne génèrent des flux de trésorerie que de manière marginale.

En l'absence de contrôle de la ressource et d'avantages économiques pour l'État, les quotas d'émission du mécanisme ESD ne répondent donc pas à la définition d'un actif⁷.

⁵ Cf. norme n°11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme ».

⁶ Règlement 389/2013/UE, article 76.

⁷ Telle qu'énoncée dans le cadre conceptuel de la comptabilité de l'État du présent recueil.

3. ÉVALUATION ULTÉRIEURE

Seuls les quotas d'émission reçus et/ou acquis par l'État assujetti sont considérés comme des actifs contrôlés qui doivent être comptabilisés dans les comptes de l'État.

Les quotas d'émission alloués gratuitement étant évalués pour une valeur nulle⁸ lors de leur première comptabilisation au bilan, l'évaluation à la date de clôture ne concerne que les quotas d'émission acquis de gré à gré ou aux enchères.

Les quotas d'émission ont une nature de stocks. Leur évaluation ultérieure suit donc les dispositions relatives aux stocks, avec constatation d'une dépréciation en cas d'amoindrissement de leur valeur.

4. COMPTABILISATION DE L'OBLIGATION DE RESTITUTION

4.1. Système SEQE et quotas d'émission alloués gratuitement

4.1.1. État responsable de la politique de lutte contre le changement climatique

En termes d'engagements dans le cadre du SEQE, dans la mesure où les textes européens ne prévoient pas la substitution de l'État aux assujettis défaillants, ce dernier n'a pas d'obligation légale de restituer des quotas d'émission et ne doit donc pas, à ce titre, comptabiliser de passif. En revanche, une procédure de recours en manquement pourrait être engagée par l'Union européenne en application des règles communautaires générales et pourrait devoir se traduire par un passif comptabilisé selon les dispositions du présent recueil⁹.

4.1.2. État en tant qu'assujetti exploitant de sites polluants

Les quotas d'émission ont une nature de stocks et sont consommés au fur et à mesure des émissions de gaz à effet de serre.

L'État assujetti a une obligation annuelle de restitution des quotas d'émission générée par les émissions de gaz à effet de serre. Cette obligation donne naissance à un passif de l'État assujetti uniquement lorsque les émissions effectives sont supérieures aux quotas d'émission détenus. Elle se traduit par une obligation d'achat de quotas d'émission. Le passif est éteint par l'achat des quotas d'émission.

Lorsque les quotas d'émission font l'objet de transactions, les plus-values et moins-values de cession sont comptabilisées en résultat.

En cas de manquement à son obligation annuelle de restitution, l'État assujetti comptabilise les amendes dues, non libératoires, suivant les dispositions du présent Recueil.

⁸ Cf. paragraphe 2.1.2.

⁹ Cf. norme n° 12 « Les passifs non financiers ».

4.2. Système SEQE et quotas d'émission soumis aux enchères

4.2.1. État responsable de la politique de lutte contre le changement climatique

En termes d'engagements dans le cadre du SEQE, dans la mesure où les textes européens ne prévoient pas la substitution de l'État aux assujettis défaillants, l'État n'a pas d'obligation légale de restituer des quotas d'émission et ne doit donc pas, à ce titre, comptabiliser de passif. En revanche, une procédure de recours en manquement pourrait être engagée par l'Union européenne et pourrait devoir se traduire par un passif comptabilisé suivant les dispositions du présent recueil¹⁰.

En ce qui concerne le respect des conditions d'utilisation du produit des enchères, chaque État Membre atteste¹¹ du respect des conditions d'utilisation de ce produit (cf. supra 1.2.1.2.).

En France, la loi de finances traduit ces dispositions européennes. Les passifs qui pourraient en résulter doivent être comptabilisés conformément aux dispositions relatives à la comptabilisation des passifs¹².

4.2.2. État en tant qu'assujetti exploitant de sites polluants

L'État assujetti peut être soumis au mécanisme d'enchères ; il peut aussi devoir acquérir des quotas d'émission aux enchères si l'allocation initiale de quotas d'émission gratuits ne suffit pas à couvrir les émissions effectives de gaz à effet de serre. Ces quotas d'émission ont une nature de stocks et sont consommés au fur et à mesure des émissions de gaz à effet de serre.

L'État assujetti a une obligation annuelle de restitution des quotas d'émission générée par les émissions de gaz à effet de serre. Cette obligation donne naissance à un passif de l'État assujetti uniquement lorsque les émissions effectives sont supérieures aux quotas d'émission détenus. Elle se traduit par une obligation d'achat de quotas d'émission. Le passif est éteint par l'achat des quotas d'émission.

Lorsque les quotas d'émission font l'objet de transactions, les plus-values et moins-values de cession sont comptabilisées en résultat.

En cas de manquement à son obligation annuelle de restitution, l'État assujetti comptabilise les amendes dues, non libératoires, suivant les dispositions du présent Recueil.

4.3. Système ESD et quotas d'émission provenant de sources diffuses

Le mécanisme ESD implique un engagement annuel de l'État de se conformer aux objectifs de réduction des émissions de gaz à effet de serre provenant de sources diffuses. En revanche, il ne prévoit pas une obligation de restitution comme dans le mécanisme SEQE.

¹⁰ Idem note 9.

¹¹ Directive 2009/29/CE modifiant la directive 2003/87/CE afin d'améliorer et d'étendre le système communautaire d'échange de quotas d'émission de gaz à effet de serre du 23 avril 2009, article 10, alinéa 3 dernier paragraphe.

¹² Idem note 9.

En cas d'émissions excédentaires, le solde déficitaire est reporté sur l'année suivante avec une majoration de 8%¹³; cette majoration ne se traduit donc pas par une sortie de ressource en fin d'année. En outre, les textes européens ne précisent pas si cette non-conformité se traduira par une sortie de ressource en fin de période (2020).

De fait, l'engagement de conformité de l'État ne répond ainsi pas à la définition d'un passif.

5. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

Une information en annexe expose les mécanismes des systèmes d'échange des quotas d'émission et les traitements comptables associés. Elle comprend :

- > la description des mécanismes et les responsabilités associées de l'État ;
- > les évolutions par rapport à la période précédente, l'année du changement uniquement ;
- > les hypothèses prises en compte pour l'évaluation du passif (obligation de restitution) ;
- > les moyens mis en œuvre pour respecter les dispositions européennes d'affectation du produit des enchères à des actions de lutte contre le réchauffement climatique.

¹³ Règlement 389/2013/UE, article 76.

GLOSSAIRE



GLOSSAIRE

Actif

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

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

Actif amortissable

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

Actif circulant

Éléments d'actif qui, en raison de leur destination ou de leur nature, n'ont pas vocation à servir de façon durable à l'activité de l'État.

Actif immobilisé (immobilisation)

Éléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'État.

Amortissement

Répartition systématique du montant amortissable en fonction de son utilisation.

Autres passifs

Passifs spécifiques à l'État en raison de leur nature, correspondant à des passifs dont le montant est fixé de manière précise mais dont l'échéance n'est pas fixée de manière précise.

Bénéficiaire de transferts de l'État

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'État comme dans le cadre de transferts indirects effectués par l'intermédiaire d'organismes redistributeurs.

Il existe quatre catégories de bénéficiaires :

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

Charges

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

Charges à payer

Les charges à payer sont des passifs certains dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges. En conséquence, les charges à payer sont rattachées aux dettes et comprennent des éléments similaires.

Charges de fonctionnement

Charges issues de l'activité ordinaire de l'État. Elles comprennent les charges de fonctionnement direct et les charges de fonctionnement indirect.

Charges de fonctionnement indirect

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

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

Charges de personnel de l'État

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

Charges d'intervention de l'État

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

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

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

Charges financières

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

Comptes de régularisation

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

Contrat de location-financement

Contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine (IAS 17).

Contrôle d'un actif corporel

Capacité de l'État 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'État 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'État à maîtriser l'activité opérationnelle et financière d'une autre entité, de manière à retirer un avantage et/ou à assumer les risques de cette activité.

Coût de remplacement courant

Coût qu'aurait à supporter l'État pour acquérir un actif à la date de clôture.

Coût de remplacement déprécié

Coût à mettre en œuvre pour remplacer le potentiel brut de service de l'actif. Ce coût est déprécié pour refléter le degré d'utilisation de l'actif.

Dépréciation

Perte dans les bénéfices économiques futurs ou le potentiel de service d'un actif au-delà de la constatation de son amortissement normal.

La dépréciation d'un actif est la constatation que sa valeur actuelle (ou sa valeur recouvrable) est inférieure à sa valeur nette comptable.

Dettes

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

Dettes financières

Dettes résultant d'une décision de financement de l'État. Elles sont soit la contrepartie de fonds destinés à assurer le financement de l'État, remboursables à terme et donnant lieu à rémunération, soit la contrepartie d'un actif qu'elles ont pour objet de financer.

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'État par des avantages économiques futurs ou par le potentiel de services attendus de l'utilisation du bien.

Immobilisations financières de l'État

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

Notion équivalente à la valeur vénale ou à la valeur d'utilité.

Marché actif

Marché sur lequel les éléments négociés sont homogènes et où on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants, à des prix mis à la disposition du public.

Montant amortissable

Valeur brute d'un actif sous déduction de sa valeur résiduelle.

Participations de l'État

Droits détenus par l'État sur d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, qui créent un lien durable avec celles-ci. Ces droits peuvent découler :

- > de la détention de parts de capital dans les entités concernées, ou
- > du statut juridique des entités concernées, ou
- > de l'existence d'un contrôle (au sens défini dans la norme) de ces entités par l'État.

Passif

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

Passif éventuel

Obligation potentielle de l'État 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'État ; ou obligation de l'État à l'égard d'un tiers dont il n'est pas probable ou certain qu'elle provoquera une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation.

Plan d'amortissement

Traduction de la répartition du montant amortissable d'un actif selon le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de services attendus en fonction de son utilisation probable.

Potentiel de service

Le potentiel de service est défini comme la capacité de produire des biens et des services qui contribuent à l'accomplissement des objectifs de l'entité, sans nécessairement générer un bénéfice économique en termes de trésorerie pour l'entité. Ce potentiel de services profite à l'entité ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.

Le potentiel de service peut consister en un bénéfice économique comme un flux de trésorerie entrant, ou la réduction de sortie de trésorerie.

Prêts et avances accordés par l'État

Fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'État s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.

Les prêts sont accordés pour une durée supérieure à 4 ans, alors que les avances sont octroyées par l'État pour une durée de 2 ans, renouvelable une fois sur autorisation expresse.

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'État, il est fait une distinction entre les produits régaliens, qui constituent la principale ressource et les produits qui sont la contrepartie directe de vente de biens, de prestation de services ou de l'utilisation par des tiers d'actifs productifs de redevances, d'intérêts ou de dividendes. Seule la seconde catégorie de produits peut être rattachée aux charges.

Produits constatés d'avance

Les produits constatés d'avance sont comptabilisés lorsque des revenus ont été perçus ou comptabilisés en produits par l'État à la date de clôture, au titre de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer après la date de clôture.

Ils constituent une obligation de l'État envers le tiers bénéficiaire de la prestation restant à réaliser ou de la marchandise restant à livrer.

Produits de fonctionnement

Produits issus de l'activité ordinaire de l'État.

Produits d'intervention

Versements reçus de tiers sans contrepartie équivalente pour le tiers.

Produits financiers de l'État

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'État.

Produits régaliens

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

Provision pour risques et charges

Passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise (PCG, art.212.3).

Site militaire

Les sites militaires correspondent aux biens immeubles, bâtis ou non, contrôlés par l'État et utilisés par les formations militaires et autres organismes du ministère de la Défense dans le cadre de la préparation des forces, de la logistique, du soutien, de la recherche, des activités techniques réalisées pour la préparation et la conduite des opérations d'armement. Ils constituent des ensembles immobiliers cohérents et évalués globalement, ce qui signifie que tous les éléments du site sont considérés comme accessoires à l'actif principal et suivent quelles que soient leurs natures ou fonctions, les dispositions comptables relatives à la catégorie à laquelle se rattache l'actif principal

Stocks

Actifs de l'État :

- > sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans un processus de production ;
- > sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans un processus de prestation de services ;
- > détenus pour être vendus ou distribués dans le cours normal de l'activité de l'État ; ou
- > faisant partie d'un processus de production pour être vendus ou distribués.

Valeur actuelle

La valeur actuelle est la valeur la plus élevée de la valeur vénale ou de la valeur d'usage.

Valeur brute

Il s'agit de la valeur initiale d'un actif dans le patrimoine.

Valeur nette comptable

La valeur nette comptable est la valeur à laquelle un actif est enregistré dans les états financiers après déduction des amortissements et des pertes pour dépréciation cumulés.

Valeur d'inventaire

La valeur d'inventaire est égale à la valeur actuelle.

Valeur d'usage

Il s'agit de la 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. Lorsque l'État est détenteur d'actifs non générateurs de trésorerie, le critère retenu est le potentiel de services attendus.

Valeur recouvrable

Il s'agit de la valeur la plus élevée du prix de vente net ou de la valeur d'utilité (cf. valeur actuelle).

Valeur résiduelle

La valeur résiduelle correspond au montant net que l'organisme s'attend à obtenir pour un actif à la fin de son utilisation après déduction des coûts de sortie attendus.

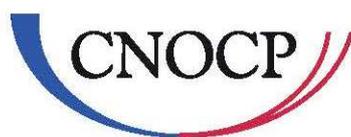
Valeur vénale

Il s'agit du 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. Cela équivaut au « prix de vente net ». Les conditions de marché sont celles des transactions intervenant entre des parties bien informées, indépendantes et consentantes.

Elle s'appréhende, à usage constant, à partir de la valeur observée dans les transactions récentes réalisées sur des actifs présentant les mêmes caractéristiques, dans des circonstances similaires et dans une zone géographique comparable.

Valeur de marché

Cf. définition de la valeur vénale.



Conseil de normalisation
des comptes publics