



*Liberté • Égalité • Fraternité*  
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

*Comité des normes  
de comptabilité publique*

---

*Rapport d'activité  
Avril 2002 - mars 2003*



*Liberté • Égalité • Fraternité*  
RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

*Comité des normes  
de comptabilité publique*

---

*Rapport d'activité  
Avril 2002 - mars 2003*

## Avant-Propos

Le présent document constitue le premier rapport d'activité du Comité des normes de comptabilité publique.

Ce Comité, créé par la loi organique relative aux lois de finances promulguée le 1<sup>er</sup> août 2001, tient une place particulière dans le dispositif de mise en œuvre de la modernisation du système financier de l'Etat et de la gestion publique.

Il est constitué de responsables des administrations financières, de représentants des corps de contrôle, de professionnels de la comptabilité privée, de représentants de l'université, de responsables financiers d'administrations gestionnaires, et de personnalités qualifiées choisies en raison de leurs compétences et de leur parcours professionnel. Sur la base de notes techniques préparatoires et de propositions établies par la Mission Normes Comptables de l'Etat, il délibère et formule un avis sur le cadre conceptuel et sur les normes à partir duquel sera établi le nouveau plan comptable de l'Etat.

L'article 15 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen du 26 août 1789 (Déclaration reprise dans le préambule de notre Constitution) prévoit que « La société a le droit de demander compte à tout agent public de son administration ».

Par-delà la technicité et l'apparente austérité des débats sur les normes de comptabilité publique, c'est bien de cet enjeu -fondamental pour l'exercice de la démocratie et pour l'efficacité de la gestion publique- qu'il s'agit. Aussi bien le Comité doit-il rendre compte publiquement et périodiquement de ses travaux.

Tel est l'objet de ce premier rapport annuel destiné :

- au public et à la représentation parlementaire, ce rapport étant déposé sur le bureau des commissions des finances des deux assemblées, comme le prévoit l'article 136 de la loi de finances pour 2002 ;
- aux gestionnaires de l'administration, qui doivent trouver dans la comptabilité de l'Etat un outil leur permettant d'exercer au mieux leurs responsabilités.

J'adresse mes remerciements aux membres du Comité et à toutes celles et ceux qui alimentent la réflexion et les délibérations. Je forme le vœu que ce premier rapport témoigne du volontarisme et de l'efficacité avec lesquels est engagé l'un des projets essentiels à la réussite de la réforme -silencieuse mais d'un ampleur considérable- de modernisation de la gestion des finances publiques.

Le Président,

Michel PRADA

## Sommaire

<i>Avant-Propos</i>	3
<i>Sommaire</i>	4
<b>I. Présentation du Comité des normes de comptabilité publique</b>	<b>5</b>
A. Objectifs, calendrier et méthode de travail	5
B. L'année 2002 et le début de l'année 2003	8
C. Composition du Comité	8
D. Secrétariat du Comité	10
<b>II. Sujets abordés par le Comité entre avril 2002 et mars 2003</b>	<b>11</b>
A. Objectifs et caractéristiques générales de la comptabilité de l'Etat	11
1. Les problèmes soulevés par l'application des normes de comptabilité d'exercice à l'État	12
2. La portée et l'intérêt des états financiers établis selon les principes de la comptabilité d'exercice	13
3. La comparabilité internationale	14
4. Les principales spécificités comptables de l'État	15
B. Etats financiers	17
C. Revenus fiscaux et autres revenus régaliens	19
1. Les objectifs de l'enregistrement des impôts en comptabilité d'exercice	19
2. Les orientations générales	20
D. Périmètres et immobilisations financières	20
1. Champ d'application de la future norme : les périmètres	21
2. Traitement des participations	22
E. Opérations de financement et de trésorerie	22
F. Immobilisations corporelles	23
1. Le périmètre des biens à inscrire au bilan de l'Etat	23
2. Les méthodes d'évaluation	24
G. Charges de fonctionnement et nomenclature	24
<b>ANNEXES</b>	<b>25</b>
<b>Annexe 1 : Textes relatifs au Comité des normes de comptabilité publique</b>	<b>26</b>
Loi organique relative aux lois de finances du 1 <sup>er</sup> août 2001	26
Loi de finances pour 2002	27
Arrêtés relatifs au Comité des normes de comptabilité publique	28
<i>Arrêté fixant la composition du Comité</i>	28
<i>Arrêté portant nomination du Président et des personnalités qualifiées</i>	30
<i>Arrêté portant nomination de trois représentants ministériels</i>	30
<b>Annexe 2 : Modèles d'états financiers</b>	<b>31</b>

## **I. Présentation du Comité des normes de comptabilité publique**

Le Comité des normes de comptabilité publique, créé par la loi organique relative aux lois de finances<sup>1</sup> (art. 30) et par la loi de finances pour 2002<sup>2</sup> (art. 136), est un organisme consultatif placé auprès du ministre chargé du budget<sup>3</sup>.

Composé de représentants de l'administration (ministère de l'économie, des finances et de l'industrie, autres ministères, représentants des corps de contrôle), de professionnels de la comptabilité privée et de personnalités qualifiées, il a pour mission essentielle de formuler des avis sur les projets de normes comptables qui lui sont présentés par les services du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie.

Sa composition diversifiée favorise un débat ouvert sur les spécificités de la comptabilité de l'Etat. Le Comité n'a pas compétence pour traiter de la comptabilité des collectivités territoriales, ni des règles afférentes à celle des organismes de sécurité sociale. Il sera conduit à examiner les questions posées par la construction de comptes consolidés de l'Etat.

### **A. Objectifs, calendrier et méthode de travail**

Les travaux du Comité s'inscrivent clairement dans le cadre conceptuel d'une comptabilité d'exercice, dont le principe est posé au premier alinéa de l'article 30 de la loi organique.

#### La comptabilité d'exercice

*La loi organique dispose, dans son article 30, que « la comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. »*

*Deux éléments permettent donc de définir les principes fondamentaux devant régir la comptabilité générale de l'Etat :*

- *la constatation des droits et des obligations ; derrière cette notion générale, se profilent celles de dettes et de créances, d'immobilisations, de stocks et autres éléments constitutifs du patrimoine ;*
- *le rattachement des opérations à l'exercice, quel que soit le moment de l'encaissement ou de décaissement ; la comptabilité générale de l'Etat se distingue donc de la comptabilité budgétaire, qui demeure fondamentalement établie sur la logique de la trésorerie (enregistrement des opérations au moment de l'encaissement ou du décaissement).*

<sup>1</sup> Loi organique n° 2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001. Dans la suite du document, ce texte sera simplement désigné par l'expression « la loi organique ».

<sup>2</sup> Loi n° 2001-1275 du 28 décembre 2001.

<sup>3</sup> Tous les textes juridiques relatifs au Comité des normes de comptabilité publique sont présentés en annexe au présent rapport.

*La comptabilité d'exercice enregistre les opérations en amont de la comptabilité de trésorerie et fait apparaître des dettes et des créances alors même que les opérations n'ont pas donné lieu à un mouvement de caisse, ce qui permet d'obtenir une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'organisme auquel elle s'applique.*

*De la même manière, le rattachement à l'exercice des produits et des charges permet une description des opérations indépendamment du moment de leur dénouement monétaire et permet une explication des variations du patrimoine et de la situation financière.*

*L'intégration du système comptable assure la cohérence technique et conceptuelle entre la comptabilité d'exercice et la comptabilité de trésorerie :*

- *par l'utilisation d'un outil unique ;*
- *par l'explication du passage du solde de trésorerie au solde de comptabilité d'exercice (dans les deux sens).*

La comptabilité générale de l'Etat est donc fondée sur les mêmes principes que la comptabilité d'entreprise. La loi organique ajoute cependant que « les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action. » Le plan comptable de l'Etat devra donc traiter ces spécificités, et déterminer les cas pour lesquels une dérogation à la règle de droit commun doit être admise, ou, lorsqu'aucune règle de droit commun n'existe, une règle spécifique est proposée. Il s'agit, notamment, du traitement des revenus fiscaux (et des créances afférentes) et de celui des actifs « historiques » (monuments historiques, œuvres d'art), dont le coût d'acquisition est le plus souvent méconnu ou non significatif.

Ainsi, le Comité devra approuver, avant la fin de l'année 2003, l'ensemble des normes dont la réunion formera le nouveau plan comptable de l'Etat.

### *Qu'est-ce qu'une norme comptable ?*

*La loi organique relative aux lois de finances évoque « les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ». Ces règles, ou normes, sont des textes de portée générale comprenant des définitions, un champ d'application et des modes d'évaluation pour chaque élément comptable identifié (tel que les actifs corporels, la dette financière, les charges de fonctionnement, etc...).*

*Ainsi, la norme sur les immobilisations corporelles de l'Etat devra définir ce qu'est une immobilisation corporelle (et proposer des critères de comptabilisation : à partir de quand doit-on enregistrer une immobilisation corporelle dans les comptes de l'Etat ?), proposer une classification des différents types d'immobilisations corporelles, ainsi que des méthodes d'évaluation (évaluation initiale à l'entrée dans le bilan, valeur d'inventaire et traitement des éventuelles dépréciations, par exemple).*

*Des exemples de normes comptables sont fournis, sur un plan international, par le travail de l'International Accounting Standards Board (IASB), qui édicte des normes pour les entreprises (normes IAS ou IFRS). L'International Federation of Accountants (IFAC) a pour sa part, par l'intermédiaire de son comité secteur public, entamé la rédaction de normes comptables applicables aux entités publiques (normes IPSAS).*

*En France, les règles comptables sont traditionnellement présentées sous la forme d'un document unique (le plan comptable général) regroupant ce qui serait appelé l'ensemble des « normes » dans d'autres pays.*

*La solution retenue par le Comité des normes de comptabilité publique consiste à travailler sur des normes spécifiques, sujet par sujet, qui seront regroupées à la fin du processus de rédaction pour former les chapitres du nouveau « Plan comptable de l'Etat ».*

La liste des normes comptables que le Comité a arrêtée et se propose d'examiner est la suivante :

<b>Intitulé des normes</b>	
1	Définitions et caractéristiques de la comptabilité de l'État
2	Structure et forme des états financiers
3	Immobilisations incorporelles
4	Immobilisations corporelles et stocks
5	Immobilisations financières et produits financiers rattachés
6	Dette financière, charges financières, opérations de trésorerie
7	Revenus fiscaux et autres revenus régaliens, créances sur les redevables
8	Charges de fonctionnement, charges d'intervention, dettes non financières et provisions pour risques et charges, recettes commerciales
9	Engagements hors bilan
10	Cadre comptable, règles de fonctionnement des comptes et plan de comptes, position nette

La méthode de travail privilégiée est itérative : chaque sujet aura le plus souvent été présenté quatre fois devant le Comité, d'abord sous forme d'une note d'orientation présentant les enjeux comptables, les problèmes posés par les spécificités de l'Etat et les solutions possibles, puis le cas échéant sous la forme d'un avant-projet, puis d'un projet de norme, et enfin sous la forme d'une norme soumise au Comité pour adoption formelle d'un avis.

Après approbation par le Comité des normes de comptabilité publique, le nouveau référentiel comptable de l'Etat sera présenté, selon la procédure classique, au Conseil national de la comptabilité, pour examen de sa conformité aux principes généraux de la comptabilité, avant d'être arrêté par le Ministre de l'Economie, des Finances et de l'Industrie.

## B. L'année 2002 et le début de l'année 2003

La mise en place du Comité s'est effectuée en plusieurs étapes, entre la promulgation de la loi organique (1<sup>er</sup> août 2001), celle de la loi de finances pour 2002 (28 décembre 2001) et enfin la publication des arrêtés relatifs à la composition du Comité au *Journal officiel* du 5 avril 2002 (voir ci-dessous).

Le Comité des normes de comptabilité publique a donc pu commencer ses travaux à partir du mois d'avril 2002.

Au cours de la période sous revue (avril 2002 – mars 2003), le Comité s'est réuni à cinq reprises (31 mai, 11 octobre et 3 décembre 2002, 15 et 22 janvier 2003).

Les sujets successivement abordés au cours de ces réunions ont concerné :

- les définitions et les caractéristiques de la comptabilité de l'Etat (norme n°1)
- la structure et la forme des états financiers (norme n°2),
- les revenus fiscaux et les autres revenus régaliens (norme n°7),
- les immobilisations financières (norme n°5),
- la dette financière, les charges financières et les produits financiers, les opérations de trésorerie (norme n°6),
- les immobilisations incorporelles (norme n°4),
- les charges (norme n°8).

Une synthèse des discussions ayant eu lieu sur ces différents sujets est présentée dans la seconde partie de ce rapport. A partir du mois d'avril 2003, le Comité se réunira vraisemblablement sur un rythme soutenu, compte tenu de l'objectif d'une adoption de toutes les normes avant la fin de l'année.

## C. Composition du Comité

La composition du Comité est fixée par trois arrêtés ministériels du 19 mars 2002 publiés au *Journal officiel* le 5 avril 2002.

Outre son Président, M. Michel PRADA, le Comité comprenait en 2002 et début 2003 les 19 membres suivants (figure entre parenthèses le ou les titulaires successifs du poste) :

- 12 membres de droit (membres nommés *es qualité*) :
  - issus des directions du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie :
    - le directeur général de la comptabilité publique  
(M. Jean BASSERES) ;
    - le directeur du budget  
(Mme Sophie MAHIEUX, puis M. Pierre-Mathieu DUHAMEL) ;

- le directeur du Trésor  
(*M. Jean-Pierre JOUYET*) ;
- le directeur général des impôts  
(*M. François VILLEROY de GALHAU*) ;
- le directeur général de l'INSEE  
(*M. Paul CHAMPSAUR, puis M. Jean-Michel CHARPIN*) ;
- issus des corps de contrôle :
  - le chef du service de l'inspection générale des finances  
(*M. Thierry BERT*) ;
  - le chef du service du contrôle d'Etat  
(*M. Bernard SCHAEFER*) ;
  - un représentant de la Cour des comptes  
(*M. Michel CRETIN*) ;
- issus de la profession comptable et de l'université :
  - le président du Conseil national de la comptabilité  
(*M. Antoine BRACCHI*) ;
  - le président du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables  
(*M. Claude CAZES, puis M. William NAHUM*) ;
  - le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes  
(*M. Michel TUDEL*) ;
  - le président de l'Association française de comptabilité  
(*M. Michel GERVAIS*) ;
- 7 membres nommés pour une durée de trois ans :
  - les directeurs des affaires financières de trois ministères :
    - ministère de la défense  
(*M. Jacques-Emmanuel de LAJUGIE*) ;
    - ministère de l'équipement, des transports, du logement, du tourisme et de la mer  
(*M. Philippe CEBE*) ;
    - ministère de l'intérieur, de la sécurité intérieure et des libertés locales  
(*M. Claude d'HARCOURT, puis M. Claude KUPFER*) ;
  - un comptable public  
(*M. Jean-Jacques FRANÇOIS*) ;
  - trois personnalités qualifiées :
    - M. Philippe BAJOU, directeur général d'une filiale de La Poste ;
    - M. Jean-François BERNICOT, membre de la Cour des comptes européenne ;
    - M. Jean-Louis LEBRUN, expert-comptable associé.

Un arrêté modificatif du 10 mars 2003, publié au *Journal officiel* du 11 mars 2003, ajoute à la liste des membres de droit le Directeur de la réforme budgétaire (*M. Frank MORDACQ*), suite à la création de cette nouvelle direction au sein du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie. Cette direction est chargée, en liaison avec les directions du budget et de la comptabilité publique, d'élaborer les règles, les méthodes et les systèmes d'information nécessaires à la mise en œuvre de la loi organique du 1<sup>er</sup> août 2001.

## **D. Secrétariat du Comité**

Le secrétariat du Comité est assuré par la Mission Normes Comptables, structure légère rattachée (depuis mars 2003) à la Direction de la réforme budgétaire<sup>4</sup>.

A ce titre, elle prépare et suit les avis et travaux du Comité. La Mission Normes Comptables a pour rôle essentiel de préparer les projets de normes soumis au Comité des normes de comptabilité publique.

Dirigée par Jean-Paul Milot et composée en tout de 6 agents dont la variété des profils et des expériences favorise des perceptions complémentaires des sujets, elle travaille en étroite collaboration avec les membres de la Mission de Modernisation Comptable, qui ont la charge, au sein du ministère de l'Economie, des Finances et de l'Industrie, de l'adaptation du système comptable opérationnel aux nouvelles normes.

L'équipe chargée de préparer les discussions et de rapporter devant les membres du Comité est d'ailleurs le plus souvent constituée de membres des deux missions (Mission Normes Comptables et Mission de Modernisation Comptable).

La Mission Normes Comptables participe aux travaux du comité secteur public de l'IFAC (Fédération internationale des experts-comptables).

---

<sup>4</sup> En 2002, la Mission normes comptables était conjointement rattachée aux directions du budget et de la comptabilité publique.

## **II. Sujets abordés par le Comité entre avril 2002 et mars 2003**

Sont repris ci-dessous les principaux éléments présentés et discutés au cours des cinq réunions du Comité des normes de comptabilité publique ayant lieu en 2002 et début 2003.

La réunion du 31 mai 2002 a été consacrée aux objectifs et aux caractéristiques générales de la comptabilité de l'Etat et aux futurs états financiers.

La discussion sur les caractéristiques générales de la comptabilité de l'Etat s'est prolongée lors de la réunion du 11 octobre 2002, au cours de laquelle ont également été abordées les premières orientations sur la comptabilisation des créances et des recettes fiscales.

Les immobilisations financières de l'Etat et la comptabilisation de la dette constituaient l'ordre du jour de la réunion du 3 décembre 2002.

Les immobilisations corporelles ont été traitées au cours de la réunion du 15 janvier 2003.

Enfin, la réunion du 22 janvier 2003 a été consacrée à l'examen des premières orientations en matière de comptabilisation des charges et de leurs conséquences sur la nomenclature comptable.

A ce stade, il paraît utile de préciser que les débats synthétisés ci-dessous **ne constituent pas des avis** du Comité des normes de comptabilité publique, au sens de l'article 30 de la loi organique relative aux lois de finances. En effet, la méthode de travail retenue par les membres du Comité prévoit plusieurs discussions successives relatives à un même sujet. La version définitive des nouvelles normes comptables de l'Etat étant prévue pour la fin de l'année 2003, les avis du Comité ne seront adoptés qu'à cet horizon. Le Conseil national de la comptabilité sera ensuite amené à donner également son avis. Au-delà de l'année 2003, d'autres étapes de la modernisation de la comptabilité de l'Etat nécessiteront probablement des avis rédigés au cas par cas ainsi que l'avis du CNC.

### **A. Objectifs et caractéristiques générales de la comptabilité de l'Etat**

Les objectifs de la comptabilité générale, tels qu'ils sont généralement définis pour les entreprises peuvent se regrouper selon deux fonctions principales : enregistrer les opérations affectant le patrimoine ou la situation financière afin de constituer un moyen de preuve et de contrôle de ces opérations et établir les états financiers permettant à la fois de fournir une information sur le patrimoine, la situation financière et le résultat et mesurer les droits des différentes parties prenantes sur ces éléments.

Ces deux fonctions se retrouvent également, avec certaines restrictions, dans la comptabilité actuelle de l'Etat. Cependant les dispositions prévues par la loi organique relative aux lois de finances en modifient la portée, notamment dans le domaine du champ et du contrôle des comptes. La détermination des normes permettant de tenir et d'établir cette nouvelle comptabilité suppose au préalable un examen des principales spécificités qui continuent à distinguer l'Etat d'une entreprise au regard des principes de la comptabilité d'exercice et des fonctions qui lui sont assignées.

Si l'objectif des états financiers est de donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que du résultat de l'entreprise, le contenu de ces concepts, définis dans les textes relatifs aux entreprises, doit être précisé dans le cas de l'État. Ces précisions sont d'autant plus nécessaires que l'article 27 de la loi organique pose l'exigence selon laquelle les comptes de l'État doivent donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière en « omettant » le résultat. Cette rédaction constitue le fondement des spécificités comptables de l'État. Elle ne peut s'interpréter que comme une volonté de relativiser la signification et la portée du résultat. Or le contenu de ce dernier est fondamental en comptabilité d'entreprise et sa définition détermine une partie importante des règles comptables.

D'un strict point de vue technique, la comptabilité de l'État doit bien produire un résultat égal à la fois au solde des opérations de l'exercice et à la variation du patrimoine et de la situation financière, mais son interprétation comme indicateur de performance ou de gestion, voire d'enrichissement ou d'appauvrissement, doit être sérieusement nuancée, comme la rédaction de l'article 27 y invite implicitement. Cependant, la connaissance des composantes du résultat, prises séparément, présente un intérêt majeur. En particulier, les charges constituent le socle indispensable de la mesure des coûts.

### ***1. Les problèmes soulevés par l'application des normes de comptabilité d'exercice à l'État***

Donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière implique non seulement de définir le périmètre des droits et obligations, mais également d'identifier le contenu de ce périmètre et d'évaluer les éléments qui doivent y figurer afin d'en donner une traduction comptable.

Cependant l'examen des droits et obligations de l'État montre une très grande diversité et il n'est pas possible de les décrire de manière complète dans l'absolu et encore moins d'en donner une évaluation systématique. Le choix nécessaire de ce qui doit figurer dans les comptes repose sur des conventions et entraîne des conséquences que l'on peut résumer ainsi :

- seuls les éléments ayant un impact significatif sur la situation financière sont à retenir, l'impact pouvant consister en une augmentation, une diminution ou une modification de la structure de la situation financière de l'État ;
- pour la plupart des économistes la solvabilité d'un État ne se mesure pas à partir de l'examen de sa situation financière telle que la comptabilité peut l'établir. L'élément important de ce point de vue est sa capacité à lever les impôts lors des exercices futurs. Pour le comptable cette capacité pourrait être considérée comme un actif incorporel qui serait alors le principal actif de l'État. Pour des raisons évidentes il est exclu d'évaluer et encore plus d'enregistrer un tel élément ;
- les états financiers concernant le patrimoine et la situation financière comportent donc une dissymétrie inévitable résultant d'une détermination incomplète de l'actif en regard de celle du passif qui doit être conforme aux principes généraux de la comptabilité d'exercice. Même si des adaptations aux normes générales sont nécessaires pour déterminer le passif, il n'y a en effet aucune raison a priori de considérer qu'une partie importante de ce dernier pourrait, pour des raisons de fond, ne pas figurer dans les états financiers.

La mise en relation de l'actif et du passif, au-delà de sa fonction technique indispensable permettant d'assurer la cohérence temporelle des enregistrements a une signification qui doit être relativisée, de même que la variation de la situation nette qui exprime l'évolution temporelle de cette mise en relation ;

- par ailleurs la détermination du résultat implique un principe de rattachement permettant de mettre en rapport les charges et les produits. Mais dans le cas de l'État les produits (ou les recettes) ne sont pas, pour l'essentiel, en relation avec la valeur des biens ou des services produits par l'activité qui a engendré les charges (l'impôt est général et non « affecté »). De plus, à la différence de l'entreprise, l'Etat ne recherche pas, au moyen du budget, à maximiser les recettes pour accroître son profit. Le rattachement des charges aux produits ne peut dès lors avoir la même signification. Mesurer un résultat représentant une performance de gestion ne semble donc pas réalisable par la seule transposition du compte de résultat établi pour les entreprises.

Ces restrictions ne doivent pas avoir pour effet de diminuer la portée et l'intérêt de la mise en œuvre d'une comptabilité d'exercice dans le cas de l'État. Elles ne portent pas sur la technique comptable (identification, enregistrement, classement et évaluation) ni même sur l'interprétation des éléments enregistrés et présentés dans les états financiers mais seulement sur la signification de la mise en regard de certains de ces éléments, c'est à dire sur la signification de certains soldes, stade ultime (certes important mais ne remettant nullement en cause les processus en amont) de la présentation des états financiers.

## ***2. La portée et l'intérêt des états financiers établis selon les principes de la comptabilité d'exercice***

Les états financiers découlant des principes posés par la loi organique présenteront des informations fondamentales sur des points très importants touchant à la situation financière et à la performance de gestion. Ils permettront la connaissance et la mesure du passif et des coûts, deux éléments déterminants pour apprécier la soutenabilité de la politique budgétaire et permettre une approche objective de la performance de gestion.

Pour ce qui concerne l'actif, le système permettra de suivre l'évolution de sa valeur et d'apprécier ainsi, sur un champ non exhaustif mais très large, la façon dont l'État gère cet actif. Pour ce qui concerne les revenus d'imposition enfin, leur suivi sur une base autre que celle de l'encaissement permettra de mieux mesurer le rendement du système fiscal et fournira des éléments utiles pour améliorer la gestion et les prévisions.

La présentation du passif externe permettra d'indiquer l'ensemble des obligations existantes à la clôture de chaque exercice et dont l'extinction entraînera des dépenses ou d'autres sorties d'actif dans les exercices futurs, dès lors que ces éléments peuvent être évalués avec une fiabilité suffisante.

Il s'agit donc d'une information essentielle à la fois pour apprécier la situation financière actuelle et son évolution prévisible en fonction des engagements dont le dénouement n'est pas soumis à des conditions pouvant intervenir dans les exercices ultérieurs. Le passif devra ainsi mesurer l'ensemble des obligations certaines incombant à l'État, telles que ces dernières peuvent être connues et évaluées à la clôture de l'exercice.

La mesure des coûts est un objectif essentiel posé par la loi organique. La connaissance de l'ensemble des charges, fournie par la comptabilité générale, constitue l'élément déterminant pour effectuer les analyses de coûts. Il s'agit toujours de groupes de charges divisées suivant les objectifs poursuivis et qui peuvent être déclinés suivant plusieurs axes. La référence aux charges (même si certaines charges calculées peuvent venir compléter les charges directes enregistrées dans la comptabilité générale) constitue alors la garantie d'une comparabilité dans le temps et dans l'espace sans laquelle l'analyse des coûts perd une grande partie de son intérêt.

Ces coûts peuvent être rapprochés d'indicateurs non monétaires portant sur la qualité des services produits ou certaines autres caractéristiques quantitatives ou encore être utilisés pour fixer des objectifs. L'ensemble de ces approches peut contribuer à l'appréciation des performances, à condition d'intégrer des données extra comptables. Si la mesure de la performance par la seule voie comptable paraît être un objectif peu pertinent dans le cadre de l'État, les données comptables apparaissent en revanche comme un élément clé de cette approche.

La comptabilisation des recettes fiscales sur une base autre que celle de l'encaissement amène à se poser la question de la situation fiscale de l'État. La connaissance de cette situation permet de répondre à des questions portant sur les conséquences des décisions fiscales prises au cours d'un exercice donné sur les recettes et les dépenses des exercices futurs.

Les recettes encaissées sont-elles définitivement acquises ? Les droits acquis au titre des émissions de rôles de l'exercice sont-ils définitivement acquis ? Pour quelle valeur ? Les droits à réduction d'impôts futurs nés au cours de l'exercice sont-ils comptabilisés ? Ces questions et quelques autres devraient pouvoir trouver un début de réponse synthétique dans les états financiers produits par la comptabilité générale, même si la complexité de certaines dispositions fiscales ne permet pas d'assurer que les réponses seront exhaustives.

La comptabilisation et l'évaluation des immobilisations, corporelles, incorporelles et financières ne présentent pas seulement un intérêt en terme de mesure de valeur d'un actif conçu comme une capacité à rembourser un passif. L'enjeu ne semble pas significatif à ce stade. Mais la liste des éléments figurant sous ces postes, les conventions retenues pour les évaluer et les variations de valeur constatées d'un exercice à l'autre constitueront des indications précieuses sur la conception et le résultat de la gestion de ces éléments.

Pour que ces informations soient significatives et interprétables, il est important que les règles d'évaluation reflètent effectivement la valeur que les responsables politiques et les gestionnaires affectent à ces éléments.

### ***3. La comparabilité internationale***

Cette dimension est un élément important de la portée et de la signification des états financiers. La possibilité d'effectuer des comparaisons de comptabilités fondées sur des principes communs ou proches est également un facteur de crédibilité des états financiers. Ces considérations renvoient à deux problématiques dont les développements doivent être pris en compte dans la construction de notre référentiel.

D'une part l'IFAC, organisation regroupant les professionnels comptables au niveau mondial a entrepris de construire un référentiel applicable aux administrations. Un comité secteur public a été créé à cet effet au sein de cette organisation et a commencé à produire des normes qui traitent une partie importante du sujet. Les travaux ne sont pas terminés et à terme le référentiel devrait être complet.

L'IFAC n'a pas la capacité juridique d'imposer ses normes aux États, mais la qualité des travaux et le fait qu'ils soient activement soutenus par des organisations internationales liant les États (telles que le FMI ou la Banque Mondiale) amène à les considérer avec la plus grande attention. Cela ne signifie pas que le référentiel français devra être une simple déclinaison de ces normes internationales mais cela obligera à se définir par rapport à ces dernières et à expliquer les écarts éventuels.

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

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

#### ***4. Les principales spécificités comptables de l'État***

Sous réserve des considérations précédentes, les normes et règles de la comptabilité d'exercice s'appliquent, a priori, au cas de l'État, en particulier les opérations à enregistrer sont celles qui affectent la valeur économique des droits et obligations de l'entité. Mais les notions de droits et d'obligations appliquées à l'État recouvrent certaines situations inconnues pour les entreprises, en raison des différences de nature juridique et des spécificités de l'État dans ce domaine.

##### ***a) Le périmètre***

Lorsqu'il est question d'établir les comptes sociaux d'une entreprise, le périmètre de l'ensemble des droits et obligations est défini comme étant le patrimoine de l'entreprise. La définition du périmètre est donc dépendante de l'existence d'une personnalité juridique, même si ce critère est insuffisant pour traiter tous les cas. La définition du périmètre comptable de l'État doit donc s'appuyer sur cette approche, il rassemble alors tous les services, établissements ou institutions d'État non dotés de la personnalité juridique. Ce périmètre correspond globalement à celui des entités ou services dont les moyens de fonctionnement sont autorisés et décrits par la loi de finances, y compris les comptes spéciaux du Trésor et les budgets annexes.

Lorsqu'une entreprise détient, en vertu de droits spécifiques (en général des titres de participations) le contrôle d'autres entreprises, c'est à dire le pouvoir de diriger l'activité de ces dernières, des comptes consolidés de l'ensemble des entreprises contrôlantes et contrôlées doivent être établis (dans des conditions et sous des modalités qui peuvent différer suivant les cas). La notion de périmètre est donc différente de celle présentée ci dessus. Cette dernière était fondée sur une notion de patrimoine, ensemble de droits et obligations liés essentiellement au droit de propriété, la consolidation élargit cette approche en définissant un périmètre incluant les actifs et les passifs des entités sous contrôle.

La définition du périmètre de consolidation, dans le cas de l'État, soulève de nombreuses questions en raison notamment des règles particulières du droit public ou du droit administratif mais aussi du fait que l'État a la possibilité (dans les limites permises par la Constitution) de modifier les règles. La notion de contrôle qui sert de base à la conception de la consolidation doit alors être définie soigneusement pour la distinguer de cette faculté qui confère à l'État des pouvoirs d'intervention sur le cadre même dans lequel s'inscrivent ses relations avec les autres agents.

La notion de contrôle devrait ainsi comporter une référence explicite à des hypothèses de législation et de réglementation constante, ainsi que d'activités ou de missions habituelles. Les cas dans lesquels l'État est amené à prendre en charge a posteriori tout ou partie des charges résultant de la défaillance d'organismes indépendants en raison de circonstances particulières, non prévisibles avant leur survenance, ne seraient alors pas considérés comme des éléments constitutifs du contrôle.

#### ***b) La notion d'actif***

Parmi les critères définissant un actif, celui selon lequel l'actif est une ressource détenue en vue d'obtenir des avantages économiques futurs (notamment des revenus supérieurs aux coûts d'acquisition et de détention) joue un rôle particulièrement important. C'est non seulement un élément décisif de qualification mais c'est également la base des règles d'évaluation à l'inventaire.

Il est évident que ce critère ne peut s'appliquer que de manière marginale pour l'État. C'est pourquoi les réflexions actuelles, tant dans la normalisation française que dans la normalisation internationale ajoutent, généralement, que, dans les cas des organisations non marchandes, il y a lieu de compléter ce critère par l'adjonction d'un autre élément. Pour ces entités, un actif est aussi une ressource destinée à procurer un potentiel de services futurs à l'entité qui le détient ou à des tiers dans des conditions conformes à la mission de l'entité détentrice.

Cet amendement traduit une conception de l'actif plus conforme à ce que l'on s'attend à trouver dans des états financiers relatifs à des organismes non marchands. Il introduit cependant des difficultés importantes de mise en œuvre, notamment parce que, contrairement à la définition précédente, il ne permet pas de fonder une règle d'évaluation opérationnelle sauf à identifier très précisément ces potentiels de services et à leur attacher une valeur conventionnelle dont la variation serait mesurable dans le temps.

Il s'agit donc de pistes intéressantes qui demandent encore de nombreux travaux. En attendant, la définition et l'évaluation des actifs résulteront plutôt d'adaptations empiriques de règles existantes pour les entreprises, au risque de conduire à l'établissement de bilans présentant des éléments d'actifs incomplets, enregistrés et évalués selon des approches diverses non nécessairement totalement cohérentes.

### *c) Les transferts sans contrepartie*

Les transferts sans contrepartie comprennent, du côté des dépenses, les subventions et les transferts sociaux versés sans contrepartie et, du côté des recettes, les impôts et taxes non destinés à compenser en tout ou partie le coût d'une prestation définie, c'est à dire la très grande majorité de ces impôts et taxes.

Il n'existe pas, dans la comptabilité d'entreprise, de normes particulières pour enregistrer la plupart de ces éléments et, pour ceux pour lesquels des règles existent, ces dernières sont souvent inadaptées. Les entreprises ne peuvent en effet exécuter la plupart de ces opérations et pour celles qu'elles peuvent pratiquer, les conditions économiques et juridiques sont très différentes.

La construction de normes particulières doit donc couvrir l'ensemble de ce domaine. Il faut d'abord définir le champ de ces opérations. Cela signifie, pour les dépenses comme pour les recettes, définir précisément la notion d'absence de contrepartie, étant entendu que, pour les autres opérations, les règles habituelles concernant les charges et les produits et notamment le principe de rattachement doivent s'appliquer. Il faut, ensuite, déterminer des faits générateurs permettant d'enregistrer ces éléments et de les rattacher à l'exercice. Il faut, enfin, formuler des règles d'évaluation pour déterminer la valeur d'inventaire des créances et des dettes résultant du non dénouement de ces opérations au moment de la clôture des comptes.

## **B. Etats financiers**

*(Voir les modèles d'états financiers présentés en annexe 2)*

Les états financiers sont la principale source d'information chiffrée dont disposent les utilisateurs qui s'intéressent à l'activité de l'État. L'analyse de ces états fait le point sur la situation financière de l'État, de manière à déceler les éléments qui influenceront de manière positive ou négative son évolution future. Elle permet, également, d'apprécier ses performances économiques et financières, l'amélioration de la gestion publique passant nécessairement par la connaissance des coûts de gestion et la possibilité de les comparer dans le temps et dans l'espace.

L'application d'une comptabilité d'exercice suppose, pour une entité, l'existence préalable d'un patrimoine identifié et valorisé ainsi que la connaissance de son affectation à des activités mesurables d'un point de vue monétaire. Les principaux états financiers que sont le bilan et le compte de résultat constituent, respectivement, un élément privilégié de l'étude de la structure financière et de l'équilibre financier, et des schémas d'explication des variations de la valeur du patrimoine.

Ceci suppose donc d'avoir une idée de la valeur exacte de ce dernier. Il faut pour cela parvenir à établir un lien pertinent entre, d'une part, la consommation des ressources économiques et les éléments réduisant la valeur du patrimoine, et d'autre part les éléments de son accroissement. Autrement dit, mettre en relation étroite les coûts avec les produits qu'ils engendrent.

Or l'État n'est pas une entreprise et présente à ce titre de fortes spécificités : d'une part, il répond à des principes de fonctionnement très formalisés résultant de l'autorisation budgétaire et d'un suivi en exécution (les comptes sont rendus aux parlementaires). D'autre part, il a un rôle de régulateur économique et social qui se traduit par des modalités d'actions différentes de celles des entreprises, à savoir des transferts par le biais d'actions de redistribution, et la production de biens et services non destinés au marché (sauf cas spécifique).

De ce fait, le lien direct entre charges et produits, déterminant en comptabilité d'entreprise, n'existe en principe pas pour l'État. Les actions menées et leur financement, par le biais de l'impôt, ne permettent effectivement pas d'assimiler mécaniquement de tels prélèvements à des produits qui représenteront la contrepartie exacte des transferts ou des biens et services rendus.

La présentation des états financiers qui a été proposée au Comité illustre en conséquence la transposition aménagée aux spécificités de l'État du modèle de la comptabilité d'entreprise. Cette option tient compte de la spécificité de la constatation des impôts en base d'exercice et retient une méthode comptable adaptée au rattachement des charges et des produits. La notion de bilan et de compte de résultat, dans leur présentation comparative des actifs et des passifs ainsi que des charges et des produits, prend une signification spécifique. Les modèles retenus prennent acte de cette particularité en dissociant la présentation des coûts de la question de l'équilibre entre les charges et les recettes. Elle tient également compte de ce qu'un actif essentiel n'est pas comptabilisé (droit de lever l'impôt) et que la position nette dégagée a plus le caractère d'un solde sans signification évidente que d'une mesure de l'évolution de la richesse.

De manière synthétique, et pour tenir compte de ces éléments, la proposition faite aux membres du Comité peut se résumer de la manière suivante :

- le bilan se présente sous la forme d'un tableau de la position nette, avec trois grands « blocs » :
  - les actifs,
  - les passifs,
  - et la position nette, élément de bouclage purement arithmétique ;
- le compte de résultat se présente sous la forme de deux éléments, articulés entre eux :
  - le tableau des charges nettes de l'exercice, qui reporte la totalité des charges, ainsi que les produits directement liés à des activités non régaliennes (produits commerciaux), établi par nature et par destination ; les charges sont dites « nettes » car diminuées du montant des produits commerciaux ;
  - et le tableau de couverture des charges nettes, qui reprend les produits liés aux activités régaliennes de l'Etat (produit de l'impôt pour l'essentiel) ;
- le tableau des flux de trésorerie et l'annexe ne présentent pas de spécificité particulière dans leur forme.

Les principaux débats autour de cette présentation ont eu trait à l'articulation entre les documents de synthèse purement comptables et les futurs états budgétaires. Ces derniers ne relèvent pas de la compétence du Comité, mais il paraît essentiel de prévoir des tableaux de passage d'un type de documents à l'autre, comme cela existe déjà, par ailleurs, dans le rapport de présentation du Compte général de l'administration des Finances.

La forme définitive des états financiers étant très largement dépendante des orientations qui seront prises par le Comité sur les autres projets de normes dont il sera saisi, un avis motivé sur ce sujet n'interviendra qu'en toute fin de processus, à la fin de l'année 2003. Les projets d'états financiers joints à ce rapport (annexe 2) sont donnés à titre d'illustration, leur forme pouvant évidemment varier d'ici leur adoption finale.

## **C. Revenus fiscaux et autres revenus régaliens**

### ***1. Les objectifs de l'enregistrement des impôts en comptabilité d'exercice***

La norme relative aux créances et aux revenus fiscaux a pour objet de fonder une règle de comptabilisation des impôts conforme aux principes de la comptabilité d'exercice. Outre l'intérêt d'une symétrie avec les principes d'enregistrement des charges, une comptabilisation des recettes fiscales en comptabilité d'exercice devrait permettre d'améliorer, d'une part, l'appréciation de l'efficacité des systèmes de recouvrement par une prise en compte plus détaillée de la réalité de la matière fiscale et, d'autre part, la prévision des recettes et l'analyse des effets économiques de la fiscalité.

Ces deux aspects apparaissent comme insuffisamment éclairés par la seule connaissance des encaissements, même si cette dernière reste évidemment une information fondamentale et indispensable. L'objectif poursuivi dans l'optique ainsi adoptée peut être résumé dans la recherche d'une connaissance de la situation fiscale de l'État. C'est une approche qui s'attache donc autant au bilan, ou à la position nette, qu'à la mesure des flux de droits et d'obligations de l'exercice. Elle est évidemment cohérente avec les principes généraux de la comptabilité d'exercice puisqu'il s'agit de déterminer une situation des droits et obligations existant à la clôture et d'en indiquer une évaluation monétaire.

Il s'agit d'une question difficile, non résolue par nombre d'États ayant engagé des réformes instaurant la comptabilité d'exercice et qui restent, la plupart du temps, dans un système intermédiaire entre la caisse et la constatation de droits et obligations pour les impôts. La norme du Comité Secteur public de l'IFAC relative aux revenus sans contrepartie ne sera pas adoptée avant la fin 2005.

Néanmoins, le manuel relatif au passage à la comptabilité d'exercice évoque les revenus fiscaux. Il invite à déterminer le moment à partir duquel une entité contrôle un actif et auquel le revenu correspondant est à la fois mesurable et probable, compte tenu des procédures de collecte des impôts et des systèmes d'informations existants ou prévus. Ainsi, la norme française relative aux recettes fiscales en comptabilité d'exercice doit tenir compte des spécificités de notre système fiscal et des possibilités d'évolution des systèmes d'information.

## **2. Les orientations générales**

De manière concrète, les orientations approuvées par le Comité peuvent être résumées de la manière suivante.

Les droits de l'État en matière fiscale ne peuvent être inscrits dans les comptes qu'à plusieurs conditions :

- la loi de finances autorisant la perception de l'impôt doit être votée ;
- la matière imposable doit être réalisée ;
- les droits peuvent être mesurés de manière fiable.

Le principe d'enregistrement des droits dès leur naissance conduit donc à enregistrer les créances fiscales au moment où ont lieu les opérations donnant naissance à l'obligation fiscale, sous réserve que les créances puissent être mesurées de manière fiable et que soit prise en compte la valeur réelle de ces créances.

A l'inventaire, des écritures sont passées afin de constater sur un exercice les créances et les dettes nées au titre de celui-ci et qui n'ont pas été comptabilisées en cours d'exercice.

Les critères de rattachement des revenus fiscaux à l'exercice semblent pouvoir être fondés sur :

- la survenance de l'événement taxable, pour la taxe sur la valeur ajoutée et la taxe intérieure sur les produits pétroliers ;
- l'année de déclaration des revenus taxables, pour l'impôt sur le revenu.

Enfin, toujours à l'inventaire, il faut procéder à l'évaluation des créances de l'exercice pour leur valeur réelle en tenant compte des créances qui ne seront jamais encaissées, pour des motifs tels que l'insolvabilité du contribuable ou un dégrèvement.

## **D. Périmètres et immobilisations financières**

L'Etat détient, totalement ou partiellement, le "capital" d'entités. Cette détention est parfois représentée par des titres (sociétés), et parfois ne l'est pas (établissements publics notamment). Ces détentions qui répondent à la définition d'actifs, le sont (ou l'ont été) dans une perspective à long terme ce qui implique leur classement en immobilisations.

La diversité des situations rencontrées pose problème pour le choix de la règle d'évaluation. Il n'apparaît pas, à ce stade, de raisons de principe pour ne pas appliquer la norme d'évaluation commune : la méthode du coût historique qui implique, à chaque clôture, de retenir la valeur la plus faible entre le coût d'entrée et la valeur actuelle.

Cependant, le coût d'entrée de certaines participations est inconnu ou non significatif en raison notamment de l'imprécision entourant parfois le régime juridique des biens "remis" par l'Etat aux entités concernées. Cette absence de définition claire et surtout complète des relations entre l'État et nombre de ses « filiales » a évidemment des conséquences comptables y compris dans les comptes desdites filiales. Elle en aura également dans la perspective des travaux sur la consolidation.

La consolidation des comptes de l'Etat et des entités appartenant au périmètre de consolidation fera le cas échéant l'objet d'un corps de normes ad hoc, développées dans une seconde phase (qui pourrait débiter au cours de l'année 2004) ; les méthodes et retraitements adéquats n'ont donc pas vocation à être retracés dans la norme sur les immobilisations financières ; seuls les premiers jalons de la détermination des périmètres sont posés.

Pour l'Etat, la détermination du périmètre comptable, c'est-à-dire la définition de l'entité dont il s'agit d'établir les comptes, pose deux types de questions :

- l'intégration de certaines entités, autres que l'Etat, à cet ensemble, et à un ensemble éventuel de consolidation ;
- le traitement même des immobilisations financières (règles de comptabilisation et d'évaluation selon l'appartenance à tel ou tel périmètre).

### ***1. Champ d'application de la future norme : les périmètres***

S'agissant du champ d'application, la question posée est la détermination de périmètres (regroupements d'entités) liés à l'Etat. L'objectif est de traiter comptablement de manière homogène les entités répondant aux mêmes critères de missions, modes d'intervention, modes de financement, liens avec l'Etat. Il est proposé de distinguer quatre grands ensembles d'entités :

- l'Etat,
- les opérateurs des politiques de l'Etat, délivrant des services non marchands ou gérant des programmes d'intervention pour le compte de l'Etat,
- les autres entités contrôlées par l'Etat ;
- les entités non contrôlées par l'Etat.

L'Etat est défini au regard de deux critères : celui de la personne morale et celui de la loi de finances ; sont ainsi intégrés à cet ensemble les budgets annexes.

Les *opérateurs des politiques de l'Etat* peuvent être définis comme des entités réalisant une mission de service public dans des conditions étroitement définies par l'Etat. Ils n'ont pas le choix des orientations de leurs actions, rarement celui des objectifs ou des modes d'intervention (souvent réglementés). Leur autonomie se limite souvent à la mise en œuvre des moyens alloués. Ils constituent la principale spécificité introduite dans les orientations validées par le Comité. Les critères de classification suivants devront être combinés pour préciser l'appartenance à cet ensemble :

- le caractère non-marchand et/ou non-concurrentiel de l'activité ;
- la position au regard de la réglementation relative aux marchés publics (réflexions européennes sur les services d'intérêt général en particulier) ;
- le mode de financement de l'entité ;
- la nature des liens avec l'Etat.

Les *autres entités contrôlées par l'Etat* se définissent par une application des critères de contrôle utilisés en comptabilité privée.

Enfin, les *autres entités non contrôlées par l'Etat* correspondent aux participations minoritaires.

Le Comité devra tester et valider en 2003 une application concrète des critères de définition de ces différents ensembles.

## **2. Traitement des participations**

Le Comité a retenu comme orientation générale la méthode de l'évaluation par équivalence (quote-part des capitaux propres détenue par l'Etat), par ailleurs admise dans certaines conditions en comptabilité d'entreprise. Les travaux du Comité tireront profit sur ce point de l'évolution en cours de la doctrine française, l'évaluation par équivalence pouvant être considérée à l'avenir comme une pure méthode d'évaluation, et non plus comme une méthode de consolidation.

## **E. Opérations de financement et de trésorerie**

La comptabilisation des opérations de financement et de trésorerie de l'Etat ne pose pas de problème conceptuel particulier, à l'exception notable du traitement des contrats d'échange de taux d'intérêt, dont la problématique et la solution retenue seront exposées ci-après.

Une difficulté générale tient à la délimitation respective des deux domaines de l'activité de financement et de celui de l'activité de trésorerie. La proposition consiste à identifier :

- au bilan :
  - la dette financière :
    - la dette négociable,
    - la dette non négociable,
    - les autres dettes financières ;
  - la trésorerie :
    - les disponibilités,
    - les autres composantes de la trésorerie,
    - les équivalents de trésorerie ;
  - les créances et dettes diverses ;
- dans le hors bilan :
  - les engagements hors bilan : les instruments financiers à terme et les lignes de crédit ;
- au compte de résultat :
  - les charges et produits liés aux opérations de financement et de trésorerie.

La norme fournira une liste détaillée des composantes de ces différents postes.

S'agissant du traitement comptable des contrats d'échange de taux d'intérêt, ils sont négociés sur des marchés de gré à gré. Par conséquent, leur traitement ne dépend que de la finalité de l'opération réalisée.

Le PCG ne prévoyant pas de règles d'évaluation, ni de comptabilisation, des contrats d'échange de taux d'intérêt, la future norme se réfère à celles applicables aux entreprises relevant du Comité de la réglementation bancaire et financière.

La gestion active de la dette de l'Etat s'inscrit dans le cadre d'une stratégie de réduction de sa durée de vie moyenne. Cette stratégie doit permettre de diminuer en moyenne, sur longue période, la charge d'intérêt, toutes choses égales par ailleurs. Elle entraîne cependant une augmentation moyenne de la variabilité à court terme de cette charge.

Cette stratégie permet de couvrir et de gérer le risque global de taux d'intérêt sur la dette. Le Comité a donc validé la proposition consistant à considérer cette activité comme relevant de la catégorie de la macro-couverture, au sens de l'article 2 du règlement du Comité de la réglementation bancaire et financière 90-15 du 18 décembre 1990 (§ c).

## **F. Immobilisations corporelles**

Le traitement des immobilisations corporelles a été abordé sous les deux angles suivants :

- le périmètre des biens à inscrire au bilan de l'Etat,
- les méthodes d'évaluation.

### ***1. Le périmètre des biens à inscrire au bilan de l'Etat***

Les débats ont principalement porté sur le choix entre une approche fondée sur le **contrôle** exercé sur les biens et un raisonnement bâti sur la **propriété** des biens concernés.

L'approche fondée sur le contrôle, privilégiée par le Comité, consiste à reporter à l'actif du bilan de l'Etat les biens dont il assure lui-même le contrôle, quel qu'en soit le propriétaire, et à l'inverse, à ne pas comptabiliser les biens dont il est le propriétaire mais dont il a cédé le contrôle. Il s'agit par exemple des biens (bâtiments le plus souvent) acquis par l'Etat mais utilisés pour leur activité courante par des établissements publics. Dans cet exemple, ces biens seront comptabilisés au bilan des établissements publics concernés.

Cette approche est cohérente avec celle qui est privilégiée en matière d'immobilisations financières, également fondée sur la notion de contrôle, notamment au regard de la future consolidation des comptes de l'Etat et des entités qu'il contrôle. Dans le cas où le contrôle du bien est assuré par une entité faisant partie du futur périmètre de consolidation, la valeur du bien considéré, portée au bilan de cette entité contrôlée, concourra à la formation de la valeur d'équivalence de l'entité, comptabilisée dans les immobilisations financières de l'Etat.

Dans le cas où le contrôle du bien a été transféré à une entité ne faisant pas partie du futur périmètre de consolidation, ni même du périmètre des participations minoritaires, une mention du droit de propriété pourrait être faite dans l'annexe.

Cette approche présente l'avantage de clarifier les responsabilités des gestionnaires d'immobilisations, au contraire d'une comptabilisation sur le critère de la propriété, qui peut paraître peu compatible avec la préoccupation d'une optimisation de la gestion immobilière, compte tenu de la variété des situations rencontrées (biens mis à disposition, transférés pour une durée limitée, concédés, etc....).

## **2. Les méthodes d'évaluation**

La proposition présentée aux membres du Comité peut être résumée de la manière suivante :

- le coût d'acquisition sera utilisé, à chaque fois qu'il est connu et significatif, pour l'évaluation initiale des immobilisations corporelles ;
- pour les évaluations ultérieures, trois cas sont à distinguer :
  - le cas où les règles de la comptabilité d'entreprise peuvent être appliquées sans difficulté (comptabilisation initiale au coût d'acquisition, amortissement, et test de dépréciation en cas d'indice de perte de valeur) ;
  - le cas où les règles pratiquées en entreprise ne paraissent pas adaptées, en particulier au regard de l'optimisation de la gestion du parc immobilier de l'Etat (terrains et bâtiments banalisés, destinés à être évalués en valeur de marché) ;
  - le cas des biens spécifiques pour lesquels seule une évaluation symbolique ou forfaitaire peut être donnée (monuments historiques non utilisés pour une activité administrative : Arc de Triomphe par exemple) ; les routes seront évaluées au coût de remplacement déprécié.

Ces éléments ont donné lieu à un débat ouvert au Comité, notamment la proposition concernant l'évaluation en valeur de marché des immeubles banalisés.

## **G. Charges de fonctionnement et nomenclature**

Le sujet traité ici est principalement celui du fait générateur du rattachement des charges à l'exercice. Le Comité préconise une approche identique à celle utilisée en comptabilité d'entreprise, à savoir l'enregistrement en comptabilité des droits et des créances au moment de leur naissance. De manière courante, la livraison du bien ou le service fait sont des éléments-clés du rattachement à l'exercice en comptabilité d'entreprise, et le seront donc également pour l'Etat.

S'agissant de la future nomenclature comptable, une articulation avec les besoins spécifiques de la comptabilité budgétaire doit être trouvée. En particulier, le traitement des subventions fait l'objet d'un examen attentif, compte tenu du traitement budgétaire de certaines d'entre elles prévu dans la loi organique.

# **ANNEXES**

## **Annexe 1 : Textes relatifs au Comité des normes de comptabilité publique**

Loi organique relative aux lois de finances du 1<sup>er</sup> août 2001

*(n°2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001)*

### Article 27

« L'Etat tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations.

En outre, il met en oeuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes.

Les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. »

### Article 30

« La comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement.

Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action.

Elles sont arrêtées après avis d'un comité de personnalités qualifiées publiques et privées dans les conditions prévues par la loi de finances. Cet avis est communiqué aux commissions de l'Assemblée nationale et du Sénat chargées des finances et publié. »

## Loi de finances pour 2002

(n°2001-1275 du 28 décembre 2001)

### Article 136

« Il est créé un Comité des normes de comptabilité publique, chargé d'émettre un avis préalable sur les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat. Ce comité consultatif est placé auprès du ministre chargé du budget. Son président est nommé par le ministre chargé du budget.

Le Comité des normes de comptabilité publique est composé de représentants de l'administration, de professionnels comptables et de personnalités qualifiées.

Le Comité des normes de comptabilité publique traite de toutes questions d'ordre comptable relevant de l'Etat ou de ses établissements publics de type administratif et organismes assimilés. Il a pour missions :

- d'émettre un avis préalable sur les projets de normes de comptabilité publique qui lui sont présentés par les services du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie ;
- de proposer toutes mesures relatives à la présentation et à l'exploitation des comptes publics visant à donner une image sincère et fidèle de la situation patrimoniale et financière des organismes publics, à faciliter l'analyse des coûts des politiques publiques, et à assurer la cohérence avec les règles de la comptabilité nationale concernant les administrations publiques.

Il peut être consulté sur toute autre question intéressant la comptabilité publique, en particulier sur les projets de normes élaborés par des organismes internationaux.

Le Comité des normes de comptabilité publique élabore un rapport d'activité annuel qui est déposé sur le bureau des assemblées parlementaires. »

Arrêtés relatifs au Comité des normes de comptabilité publique

(Arrêtés du 19 mars 2002, Journal officiel du 5 avril 2002)

**Arrêté fixant la composition du Comité**

(Modifié par un arrêté du 10 mars 2003, publié au Journal officiel du 11 mars 2003)

Article 1 :

Le comité des normes de comptabilité publique est composé de membres de droit et de membres désignés pour une durée de trois ans, renouvelable.

Le président du comité est nommé par le ministre chargé du budget pour une durée de trois ans renouvelable.

Sont membres de droit :

1. le directeur de la réforme budgétaire ;
2. le directeur général de la comptabilité publique ;
3. le directeur du budget ;
4. le directeur du Trésor ;
5. le directeur général des impôts ;
6. le directeur général de l'Institut national de la statistique et des études économiques ;
7. le chef du service de l'inspection générale des finances ;
8. le chef du service du contrôle d'Etat ;
9. un représentant de la Cour des comptes désigné par le premier président de la Cour des comptes ;
10. le président du Conseil national de la comptabilité ;
11. le président du Conseil supérieur de l'ordre des experts-comptables ;
12. le président de la Compagnie nationale des commissaires aux comptes ;
13. le président de l'Association française de comptabilité.

Chaque directeur général, directeur ou chef de service peut désigner nominativement un suppléant pour le représenter, le cas échéant, aux réunions du comité.

Sont nommés membres du comité pour un mandat de trois ans renouvelable :

14. trois représentants de départements ministériels désignés par le ministre chargé du budget sur proposition du ou des ministre(s) concerné(s) ;
15. un comptable public désigné par le ministre chargé du budget ;
16. trois personnalités qualifiées désignées par le ministre chargé du budget.

## Article 2

Le comité se réunit sur convocation de son président et au minimum tous les semestres. Le président peut inviter le comité à auditionner tout expert dont il juge le concours utile.

Lorsque des questions intéressant particulièrement certains ministères ou organismes sont débattues, les représentants de ces derniers peuvent siéger au comité sans voix délibérative.

## Article 3

Les avis du comité sont publiés dans son rapport annuel.

## Article 4

La mission des normes comptables de la direction de la réforme budgétaire assure le secrétariat du comité. Cette mission prépare et suit les avis et travaux du comité.

## Article 5

La directrice du budget et le directeur général de la comptabilité publique sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent arrêté, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

***Arrêté portant nomination du Président et des personnalités qualifiées***

« Par arrêté du ministre de l'économie, des finances et de l'industrie et de la secrétaire d'Etat au budget en date du 19 mars 2002 :

M. Michel Prada est nommé président du Comité des normes de comptabilité publique.

Sont nommés membres du Comité des normes de comptabilité publique, au titre des personnalités qualifiées :

M. Philippe Bajou ;

M. Jean-François Bernicot ;

M. Jean-Louis Lebrun.

Est nommé membre du Comité des normes de comptabilité publique, en tant que comptable public :

M. Jean-Jacques François. »

***Arrêté portant nomination de trois représentants ministériels***

« Sont nommés membres du comité des normes de comptabilité publique, au titre des représentants des trois départements ministériels visés à l'article 1er (13°)<sup>5</sup> de l'arrêté du 19 mars 2002 susvisé :

- le directeur des affaires financières au ministère de la défense ;
- le directeur des affaires financières et de l'administration générale au ministère de l'équipement, des transports et du logement ;
- le directeur de la programmation, des affaires financières et immobilières au ministère de l'intérieur. »

---

<sup>5</sup> Il s'agit désormais de l'article 1<sup>er</sup> (14°) de l'arrêté modifié présenté ci-dessus.

## Annexe 2 : Modèles d'états financiers

TABLEAU DE LA POSITION NETTE	EXERCICE N			EXERCICE N-1
	Brut	Amort/prov	Net	net
<b>ACTIF IMMOBILISE NET</b>				
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
Total actif immobilisé				
<b>ACTIF CIRCULANT</b>				
Stocks				
Créances				
Recevables - Créances fiscales				
Autres recevables				
Débiteurs divers				
Autres				
Disponibilités				
Charges constatées d'avance				
Total actif circulant				
<b>REGULARISATION</b>				
Charges à répartir sur plusieurs exercices				
Décotes sur emprunts et BTAN				
Autres				
Total régularisation				
<b>TOTAL ACTIF</b>				
<b>DETTE</b>				
<b>Dettes financières</b>				
<i>Dette financière négociable</i>				
Dette négociable à long terme				
Dette négociable à court terme				
<i>Dette financière non négociable</i>				
Dette non négociable				
Monnaies métalliques en circulation				
Dette exigible				
<i>Dettes non financières</i>				
Correspondants du trésor				
Crédits d'impôt				
Fournisseurs				
Autres charges à payer				
Autres dettes				
Produits constatés d'avance				
<b>Autres passifs</b>				
Total dettes				
<b>Provisions pour risques et charges</b>				
Provisions pour risques				
Provisions pour charges				
Total provisions				
<b>REGULARISATION</b>				
Primes sur emprunts et BTAN				
Autres				
Total régularisation				
<b>TOTAL PASSIF EXTERNE</b>				
Report à nouveau				
Écarts de réévaluation et d'intégration				
Solde des opérations de l'exercice				
<b>POSITION NETTE</b>				

Projet

Tableau des charges nettes par nature		Exercice N	Exercice N-1
CHARGES NETTES D'EXPLOITATION	Achats de biens Achats de services (Prestations externes) Impôts, taxes et versements assimilés Charges de personnel		
	Autres charges d'exploitation		
	Dotations aux amortissements et aux provisions sur immobilisations non financières sur actifs circulants <i>pour risques et charges</i>		
	<b>Total charges d'exploitation (I)</b>		
	Produits commerciaux Reprises sur amortissements et provisions et transferts de charges		
	<b>Total produits affectés(II)</b>		
	<b>TOTAL DES CHARGES NETTES D'EXPLOITATION (III=I-II)</b>		
	CHARGES D'EXPLOITATION INDIRECTE	Subventions de fonctionnement pour charges de services publics	
	<b>Total des charges d'exploitation indirecte (IV)</b>		
CHARGES D'INTERVENTION	Transferts aux ménages Transferts aux entreprises Transferts aux collectivités territoriales Transferts aux autres collectivités Dotations aux provisions		
	<b>Total charges d'intervention (V)</b>		
AUTRES PRODUITS D'EXPLOITATION AFFECTES	Participations et contributions reçues Autres produits Reprises sur provisions		
	<b>Total autres produits affectés (VI)</b>		
<b>TOTAL DES CHARGES NETTES D'EXPLOITATION ET D'INTERVENTION (VII = I-II-IV-V+ VI)</b>			
CHARGES FINANCIERES NETTES	Intérêts de la dette financière négociable et non négociable		
	Pertes financières sur créances liées à des participations, sur emprunts et engagements Perte de change Autres		
	Dotations aux amortissements et aux provisions		
	<b>Total charges financières (VIII)</b>		
	Produits de participations Produits d'autres valeurs et créances de l'actif Autres intérêts et produits assimilés (y compris primes sur emprunts) Reprise sur provisions et transfert de charges		
	<b>Total produits financiers (IX)</b>		
<b>TOTAL CHARGES FINANCIERES NETTES (X=VIII-IX)</b>			
CHARGES EXCEPTIONNELLES NETTES	Sur opérations de gestion (y compris les annulations de créances) Sur opérations en capital Dotations aux provisions		
	<b>Total charges exceptionnelles (XI)</b>		
	Sur opérations de gestion Sur opération en capital Reprises sur provisions et transferts de charges		
	<b>Total produits exceptionnels (XII)</b>		
<b>TOTAL CHARGES EXCEPTIONNELLES NETTES (XIII=XI-XII)</b>			
<b>CHARGES NETTES A FINANCER (VII+ X + XIII)</b>			

Projet

<b>REVENUS REGALIENS</b>	<b>EXERCICE N</b>	<b>EXERCICE N-1</b>
Impôt sur le revenu		
Autres impôts directs perçus sur émission de rôle		
Impôt sur les sociétés		
Autres impôts directs et taxes assimilées		
Taxe intérieure sur les produits pétroliers		
Taxe sur la valeur ajoutée		
Enregistrement, timbre, autres contributions et taxes indirectes		
Autres recettes de nature fiscale		
<b>TOTAL REVENUS FISCAUX</b>		
Taxes, redevances et recettes assimilées		
Autres produits de gestion courante		
Autres recettes non affectées		
<b>TOTAL AUTRES REVENUS REGALIENS</b>		
<b>TOTAL REVENUS REGALIENS</b>		

**Projet**

<b>TABLEAU DE COUVERTURE DES COÛTS NETS</b>	<b>EXERCICE N</b>	<b>EXERCICE N-1</b>
Revenus fiscaux Autres revenus régaliens		
<b>Revenus régaliens avant transferts de revenus</b>		
- Transferts de revenus		
Revenus fiscaux nets Autres revenus régaliens nets		
<b>Revenus régaliens après transferts de revenus</b>		
<b>REVENUS REGALIENS APRES TRANSFERTS DE REVENUS</b>		
<b>CHARGES NETTES A FINANCER</b>		
<b>SOLDE DES OPERATIONS DE L'EXERCICE</b>		