



RECUEIL DES NORMES COMPTABLES POUR LES ETABLISSEMENTS PUBLICS

Organismes visés à l'article 1^{er}, alinéas 4 à 6, du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, à l'exclusion des établissements publics à caractère administratif qui appliquent le Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS)

JUILLET 2015

SOMMAIRE

Le présent Recueil de normes comptables se compose :

- > d'une introduction,
- > de normes comptables, présentées selon la structure suivante :
 - un *exposé des motifs*, qui éclaire les dispositions normatives, expose les éventuelles spécificités dans le domaine considéré, explique les choix opérés et positionne la norme par rapport aux autres référentiels comptables existants ;
 - les *dispositions normatives* elles-mêmes, généralement divisées en quatre parties :
 1. Champ d'application et définitions
 2. Critères de comptabilisation
 3. Evaluation lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture
 4. Informations à fournir dans l'annexe
- > d'un glossaire.

Du point de vue du statut des documents rassemblés dans ce Recueil, l'introduction du Recueil, l'exposé des motifs des normes ainsi que les illustrations des normes ne revêtent pas un caractère normatif.

SOMMAIRE

Introduction		4
Norme n° 1	Les états financiers	10
Norme n° 2	Les charges	26
Norme n° 4	Les produits	36
Norme n° 5	Les immobilisations incorporelles	45
Norme n° 6	Les immobilisations corporelles	58
Norme n° 7	Les immobilisations financières	85
Norme n° 8	Les stocks	97
Norme n° 9	Les créances de l'actif circulant	110
Norme n° 10	Les composantes de la trésorerie	119
Norme n° 11	Les dettes financières et les instruments financiers à terme	127
Norme n° 12	Les passifs non financiers	142
Norme n° 13	Les engagements à mentionner dans l'annexe	153
Norme n° 14	Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs	161
Norme n° 15	Evènements postérieurs à la clôture	172
Norme n° 17	Les biens historiques et culturels	180
Norme n° 18	Les contrats concourant à la réalisation d'un service public	191
Norme n° 19	Les contrats à long terme	207
Norme n° 20	Les financements d'actifs	225
Norme n° 21	Les quotas d'émissions de gaz à effet de serre	233
Glossaire		245

Une correspondance existe entre la numérotation des normes du Recueil des normes comptables de l'Etat et celles du Recueil des normes comptables pour les établissements publics. Les normes 3 « Les produits régaliens » et 16 « Information sectorielle » du Recueil des normes comptables de l'Etat n'ont pas d'équivalence dans le Recueil des normes comptables pour les établissements publics ; ce dernier ne comporte donc ni de norme 3, ni de norme 16.

INTRODUCTION

Selon le deuxième alinéa de l'article 47-2 de la Constitution, « *Les comptes des administrations publiques sont réguliers et sincères. Ils donnent une image fidèle du résultat de leur gestion, de leur patrimoine et de leur situation financière* ».

Par ailleurs, le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, et notamment les articles 56 et 57, fait référence à la comptabilité générale. Selon le dernier alinéa de l'article 56, et suivant en cela les orientations déjà fixées pour l'Etat par la loi organique relative aux lois de finances du 1^{er} août 2001, « *Les règles de comptabilité générale applicables aux personnes morales mentionnées à l'article 1er ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de l'action de ces personnes morales. Ces règles sont fixées selon des normes établies dans les conditions prévues à l'article 136 de la loi du 28 décembre 2001 visée ci-dessus* ».

Le présent Recueil comporte un ensemble de normes comptables permettant aux entités entrant dans son champ d'application de répondre à cette obligation.

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. Entités

Le présent Recueil s'applique aux entités visées à l'article 1^{er}, alinéas 4 à 6, du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, à l'exclusion des établissements publics à caractère administratif qui appliquent le Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS).

Par commodité, les entités entrant dans le champ d'application du présent Recueil sont qualifiées « d'organismes ».

1.2. Comptes

Le Recueil présente les dispositions de comptabilité générale s'appliquant aux comptes individuels des organismes entrant dans le champ d'application du Recueil. La comptabilité budgétaire en tant que telle n'entre pas dans le champ d'application du présent Recueil.

Les organismes devant établir des comptes consolidés en vertu des dispositions législatives¹ appliquent les dispositions de l'instruction n° 08_017_M9 du 3 avril 2008 intitulée « Les comptes consolidés dans les établissements publics nationaux ».

¹ Loi n° 85-11 du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés de certaines sociétés commerciales et entreprises publiques modifié par l'article 136 - I de la loi 2003-706 du 1^{er} août 2003 de sécurité financière.

2. PRINCIPES GÉNÉRAUX, CARACTÉRISTIQUES QUALITATIVES DES ÉTATS FINANCIERS ET CONTRAINTES A PRENDRE EN CONSIDÉRATION

L'établissement des états financiers des organismes repose sur le principe de continuité. Ces états financiers respectent les principes généraux issus de l'article 47-2 de la Constitution et présentent les caractéristiques qualitatives décrites *infra*, sans hiérarchie entre elles.

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, transactions 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, et que les utilisateurs peuvent lui faire confiance pour présenter une image fidèle de l'entité.

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 des états financiers doit être compréhensible par les utilisateurs. A cette fin, les utilisateurs sont supposés avoir une connaissance raisonnable du secteur public ainsi que de la comptabilité. Ceci n'exclut cependant 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 et de 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

Les éléments d'actif et de passif doivent être comptabilisés séparément. Aucune compensation ne peut être opérée entre les actifs et les passifs ou entre les charges et les produits, sauf exception explicite des normes.

Vérifiabilité

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

2.3. Contraintes à prendre en considération

Les caractéristiques qualitatives de l'information doivent être appliquées en tenant compte de deux contraintes ou limites.

Rapport coûts / avantages

L'information comptable entraîne des coûts : les avantages procurés par cette information doivent justifier ces coûts.

Importance relative

L'importance relative doit être prise en considération pour la présentation et le classement des informations contenues dans le bilan et le compte de résultat. Elle 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 l'appréciation des décisions prises par les utilisateurs des comptes.

3. ACTIVITES ASSUJETTIES A L'IMPOT SUR LES SOCIETES

Ce Recueil comporte essentiellement des dispositions comptables pour les organismes, et n'a pas vocation à traiter des questions fiscales.

Néanmoins, dans la mesure où certains organismes ont des activités soumises à l'impôt sur les sociétés, les options comptables à caractère fiscal offertes aux entreprises et figurant dans le Plan comptable général ont été maintenues afin de ne pas pénaliser lesdits organismes. Il s'agit principalement de l'option consistant à comptabiliser en charges les frais d'acquisition des immobilisations incorporelles, corporelles et financières, cette option ayant un caractère irrévocable.

Une option a également été introduite dans la norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs » pour les organismes ayant des activités fiscalisées et souhaitant bénéficier d'une déductibilité des charges dans le cadre de changements de méthodes comptables. Il est ainsi indiqué que, pour pouvoir faire l'objet d'une déduction du résultat imposable, et conformément aux dispositions de l'avis du Conseil national de la comptabilité n° 97-06, l'entreprise (ici l'organisme) peut comptabiliser l'impact du changement en compte de résultat.

Dans l'hypothèse où les normes du présent Recueil n'apporteraient pas de réponse satisfaisante au regard des règles fiscales des organismes soumis à l'impôt sur les sociétés, lesdits organismes sont invités à se référer aux dispositions du Plan comptable général.

4. POSITIONNEMENT DE CHACUNE DES NORMES PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS COMPTABLES

Jusqu'à la publication du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, les normes comptables des établissements publics s'inspiraient des dispositions du Plan comptable général (PCG). Or la référence au PCG ne figure plus dans ce décret, celui-ci renvoyant désormais à la compétence du Conseil de normalisation des comptes publics pour les questions de normalisation comptable. Afin de faciliter la transition, chacune des normes du Recueil identifie les principales différences avec le PCG.

Compte tenu de la proximité des organismes entrant dans le périmètre du Recueil avec l'Etat, il a été également jugé opportun de présenter les éléments de convergence ou de divergence avec les dispositions du Recueil des normes comptables de l'Etat. Les spécificités des organismes par rapport à l'Etat sont également mentionnées. Chacune des normes du Recueil présente ainsi un commentaire sur ce point.

Enfin, la comparaison avec les référentiels comptables internationaux de l'IPSAS Board² et de l'IASB³, le cas échéant, a également été conduite pour permettre d'identifier quels sont les écarts principaux ou les éléments traités dans les normes qui ne figurent pas dans ces référentiels.

L'analyse du positionnement des dispositions normatives par rapport aux autres référentiels comptables se trouve dans l'exposé des motifs de chacune des normes. Cette comparaison a été menée en se fondant sur les référentiels comptables en vigueur en 2014.

5. DATE D'APPLICATION

Conformément aux dispositions de l'arrêté du 1^{er} juillet 2015 portant adoption du Recueil des normes comptables applicables aux organismes visés aux alinéas 4 à 6 de l'article 1^{er} du décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, les dispositions du présent Recueil sont applicables aux états financiers des organismes entrant dans le champ d'application du Recueil à compter du 1^{er} janvier 2016 (exercices clos le 31 décembre 2016), avec possibilité d'application anticipée⁴.

² IPSAS Board : International Public Sector Accounting Standards Board.

³ IASB : International Accounting Standards Board.

⁴ Concernant la norme 19 « Les contrats à long terme », celle-ci s'applique à compter du 1^{er} janvier 2016 avec possibilité d'application anticipée. A partir de cette date, la méthode à l'avancement est la seule méthode applicable pour la comptabilisation des nouveaux contrats à long terme.

Compte tenu des difficultés pour reconstituer les données nécessaires permettant un retraitement des contrats en cours selon la méthode à l'avancement, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective pour les contrats conclus à partir du 1^{er} janvier 2016.

Une information sur la description et le montant des contrats en-cours continuant à être comptabilisés selon une autre méthode que celle de l'avancement telle que définie dans la norme sera mentionnée dans l'annexe.

A titre dérogatoire, pendant une période transitoire, les organismes susvisés rencontrant des difficultés pour appliquer certaines dispositions du présent Recueil fournissent un commentaire approprié dans l'annexe aux états financiers en mentionnant les raisons de l'absence d'application des dispositions concernées.

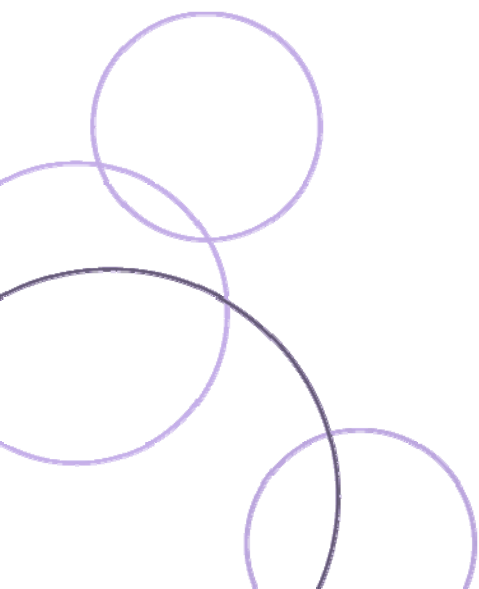
- 1° Pour l'Office national des forêts, les grands ports maritimes relevant de l'Etat, les ports autonomes de Paris et de Strasbourg ainsi que les organismes soumis aux règles de la comptabilité budgétaire définies par les 1° et 2° de l'article 175, les articles 178 à 185 et 204 à 208 du titre III du décret du 7 novembre 2012, l'ensemble des dispositions du présent Recueil est applicable, au plus tard, aux états financiers à compter du 1^{er} janvier 2017 (exercices clos le 31 décembre 2017).
- 2° Pour les autres organismes, l'ensemble des dispositions du présent Recueil est applicable, au plus tard, aux états financiers à compter du 1^{er} janvier 2020 (exercices clos le 31 décembre 2020).

L'avis n° 2015-05 du Conseil de normalisation des comptes publics du 8 avril 2015 précise en outre qu'une information chiffrée accompagne les commentaires dans l'annexe sur les raisons de l'absence d'application de certaines dispositions dès lors que les organismes sont en mesure de la fournir.



NORME 1

LES ETATS FINANCIERS



EXPOSÉ DES MOTIFS	12
I. LES ETATS FINANCIERS	12
I.1. Le bilan	12
I.1.1. Présentation	12
I.1.2. Commentaires sur des postes particuliers	13
I.2. Le compte de résultat	13
I.2.1. Présentation	13
I.2.2. Commentaires sur des postes particuliers	14
I.3. L'annexe	14
I.3.1. Présentation	14
I.3.2. Rapprochement des données comptables et budgétaires	14
I.3.3. Le tableau des flux de trésorerie	14
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS... 15	
II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat	15
II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	15
II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	16
DISPOSITIONS NORMATIVES	17
1. LE BILAN	18
1.1 Présentation	18
1.2 Commentaires sur des postes particuliers	19
2. LE COMPTE DE RESULTAT	20
2.1. Présentation	20
2.1.1. Présentation sous forme de tableau	20
2.1.2. Présentation sous forme de liste	21
2.2. Commentaires sur des postes particuliers	22
3. L'ANNEXE	23
3.1. Les principes d'établissement de l'annexe	23
3.2. Le contenu de l'annexe	23

NORME N° 1 – LES ETATS FINANCIERS

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. LES ETATS FINANCIERS

Les états financiers permettent de prendre connaissance du patrimoine, de la situation financière et du résultat des organismes. Les éléments d'information qu'ils contiennent permettent d'en apprécier et d'en analyser l'évolution.

Les organismes mènent une mission de service public en bénéficiant de financements qui leur sont octroyés généralement par l'Etat. Contrairement à ce dernier, les organismes ne sont généralement pas en charge de collecter l'impôt et de le redistribuer. Pour ces raisons, le modèle des états financiers présenté dans la norme s'inspire davantage de celui de la comptabilité privée que de celui de l'Etat.

La norme présente un modèle d'états financiers pour les organismes qui peut être adapté selon les spécificités de leur activité. Ainsi, si certaines rubriques présentent un solde nul ou non significatif, elles peuvent, afin de faciliter la lecture, ne pas être renseignées sur la face du bilan ou du compte de résultat. Par ailleurs, les libellés peuvent être adaptés ou complétés. Enfin, s'ils l'estiment souhaitable, les organismes peuvent opter pour une présentation plus détaillée⁵.

I.1. Le bilan

I.1.1. Présentation

A la différence de l'Etat, la présentation du bilan en liste n'a pas été retenue. Le bilan des organismes se présente sous la forme d'un tableau qui recense notamment les actifs et les passifs préalablement identifiés et comptabilisés.

Le bilan permet de distinguer les agrégats décrits ci-après :

- > L'actif présente les éléments du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'organisme. Il fait apparaître principalement l'actif immobilisé, l'actif circulant et la trésorerie.
- > Le passif est constitué des obligations à l'égard de tiers qui existent à la date de clôture et dont il est probable ou certain, à la date d'arrêté des comptes, qu'elles entraîneront une sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation envers ce tiers. Le passif comprend les provisions pour risques et charges, les dettes financières et non financières, la trésorerie inscrite au passif.
- > Les fonds propres sont constitués des financements reçus, des réserves et du résultat de l'exercice de l'organisme.

⁵ A titre illustratif, les établissements soumis à un régime fiscal particulier peuvent adapter la présentation de leur bilan et compte de résultat.

- > Les autres éléments, comme les comptes de régularisation et les écarts de conversion, ne sont ni des actifs, ni des passifs, ni des fonds propres.

I.1.2. Commentaires sur des postes particuliers

Les fonds propres

Au passif du bilan, sont présentés les « fonds propres ». Ces termes ont été préférés à ceux de « situation nette » utilisés dans les comptes de l'Etat pour identifier le solde net résultant de la différence entre le total des actifs et des passifs. En effet, cette dernière approche dite « soustractive », consistant à calculer la situation nette par différence entre le total des actifs et des passifs, n'est pas appropriée pour les organismes qui bénéficient généralement de « dotations initiales » pour débiter leur mission. Ces organismes ne disposant pas de capital initial, l'expression « capitaux propres » n'a pas non plus été retenue. Les termes « fonds propres » permettent donc de qualifier les ressources stables sans employer les termes de la comptabilité privée. Ces dernières contribuent au financement permanent de l'organisme. Compte tenu de la diversité et de l'importance des financements reçus, les financements reçus de l'Etat et ceux reçus des autres tiers sont distingués au bilan.

Les créances et dettes

Au sein des créances et des dettes, celles relatives à des dispositifs d'intervention sont spécifiquement identifiées⁶.

Trésorerie

Le poste « trésorerie » est isolé à l'actif et au passif, à l'instar de l'Etat.

I.2. Le compte de résultat

I.2.1. Présentation

Le compte de résultat se présente sous forme de tableau, mais, comme pour l'Etat et les entreprises, le compte de résultat peut aussi être présenté sous forme de liste.

Trois rubriques de charges sont identifiées : les charges de fonctionnement, les charges d'intervention et les charges financières.

Les produits de fonctionnement et les produits financiers constituent les deux rubriques des produits.

Au sein des produits de fonctionnement, sont identifiés les produits provenant d'opérations sans contrepartie directe (les subventions), les produits provenant d'opérations avec contrepartie directe, issus de l'activité propre de l'organisme et, enfin, les autres produits.

⁶ Les dispositifs d'intervention sont présentés dans la norme 12 « Les passifs non financiers » et la norme 9 « Les créances » du Recueil.

Les subventions constituent généralement une part significative des ressources des organismes. La distinction en fonction de l'origine des financements conduit à identifier les subventions pour charges de service public pour lesquelles la cohérence avec l'exécution budgétaire doit également être assurée, et les autres produits d'intervention, qu'ils prennent la forme de subventions ou de produits de la fiscalité affectée.

I.2.2. Commentaires sur des postes particuliers

Les dotations aux amortissements et aux provisions, ainsi que les dépréciations sont présentées dans les rubriques auxquelles elles se rapportent selon qu'elles revêtent un caractère de fonctionnement, d'intervention ou financier. Selon le même principe, les reprises d'amortissements, de provisions et de dépréciations sont présentées en produits de fonctionnement ou en produits financiers.

I.3. L'annexe

I.3.1. Présentation

L'annexe fait partie intégrante des états financiers. Elle fournit l'ensemble des informations utiles à la compréhension des données du bilan et du compte de résultat. Elle informe de l'évolution du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'organisme.

L'annexe apporte également certains éclairages sur l'activité de l'organisme et l'environnement dans lequel il évolue.

Chacune des normes du Recueil mentionne les informations de nature qualitative ou quantitative à faire figurer dans l'annexe.

I.3.2. Rapprochement des données comptables et budgétaires

La coexistence d'une comptabilité budgétaire et d'une comptabilité d'exercice prévue par le décret n° 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique conduit, pour les organismes concernés :

- > à faire figurer dans l'annexe un tableau présentant l'articulation entre les résultats de la comptabilité d'exercice et de la comptabilité budgétaire de l'organisme ;
- > à faire apparaître, dans un tableau de synthèse, les principaux engagements de moyen et long terme reçus et donnés.

I.3.3. Le tableau des flux de trésorerie

L'annexe comprend un tableau des flux de trésorerie. Ce tableau fournit des informations sur l'évolution de la trésorerie entre l'ouverture et la clôture de l'exercice. Il vise également à identifier la part de la trésorerie destinée à financer des opérations qui se poursuivent au-delà de la durée de l'exercice.

II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

Les dispositions de la norme 1 pour la présentation du bilan et du compte de résultat se distinguent de celles de l'Etat qui prévoient un tableau de situation nette, un compte de résultat en trois parties et un tableau des flux de trésorerie.

En particulier, la situation nette de l'Etat correspond à la différence entre l'actif et le passif, alors qu'au passif du bilan des organismes apparaît la rubrique « fonds propres ». Le compte de résultat de l'Etat prend la forme de trois tableaux : le « tableau des charges nettes », le « tableau des produits régaliens nets » et un tableau de synthèse des deux précédents, le « tableau de détermination du solde des opérations de l'exercice », alors que le compte de résultat des organismes se présente sous la forme d'un seul document de synthèse.

Enfin, le Recueil des normes comptables de l'Etat prévoit que les données comparatives soient présentées sur trois exercices, contrairement à la norme pour les organismes où seule une information comparative sur deux ans est prévue.

II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

Les états financiers des organismes présentent de nombreuses similitudes avec ceux des entreprises. Néanmoins, la norme s'est écartée du modèle du Plan comptable général sur les aspects suivants :

- > Au bilan, la présentation des capitaux propres telle que prévue par le Plan comptable général n'a pas été considérée comme adaptée aux organismes. Pour ces derniers, sont mis en évidence les financements d'actifs, conformément aux dispositions normatives. Par ailleurs, les termes « fonds propres » au lieu de « capitaux propres » ont été jugés appropriés comme évoqué *supra*.
- > Au bilan, le Plan comptable général ne prévoit pas la présentation, parmi les ressources, d'un solde de trésorerie, contrairement à ce qui est prévu pour les organismes.
- > Au compte de résultat, des rubriques de charges d'intervention, de produits avec contrepartie directe et de produits sans contrepartie directe ont été créées alors qu'elles n'existent pas dans le Plan comptable général.
- > Les dispositions du Plan comptable général sur la formation d'un résultat exceptionnel n'ont pas été reprises dans le Recueil ; ce solde n'apparaît donc pas sur la face du compte de résultat.
- > L'annexe des organismes, compte tenu de l'obligation pour ces derniers de tenir une comptabilité budgétaire, présente des dispositions spécifiques sur l'articulation entre les résultats issus de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire, non prévues par le Plan comptable général.

II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

Les normes comptables internationales de l'IPSAS Board⁷ (IPSAS 1 « Présentation des états financiers ») et de l'IASB⁸ (IAS 1 « Présentation des états financiers »), qui déterminent le format des états financiers comportent des considérations générales en matière d'entités concernées, d'objectifs poursuivis et de caractéristiques qualitatives des états financiers qui ne figurent pas dans la norme 1 des organismes.

S'agissant d'IPSAS 1, la norme indique que les états financiers comprennent un tableau de variation de l'actif net (ou situation nette).

Les normes IPSAS 1 et IAS 1 prévoient par ailleurs la distinction au bilan des actifs et des passifs en « courant » et « non courant ». Cette présentation n'a pas été retenue pour les organismes.

Une seconde différence avec la norme IAS 1 concerne la rubrique « Other comprehensive income » qui n'a pas d'équivalent, en France, dans les principes comptables applicables au secteur public.

Enfin, les informations en annexe requises par IAS 1 sont beaucoup plus importantes que celles de la norme 1, la démarche dans l'élaboration du Recueil consistant à positionner l'information en annexe dans chacune des normes concernées.

⁷ IPSAS Board : International Public Sector Accounting Standard Board

⁸ IASB : International Accounting Standard Board

NORME N° 1 – LES ETATS FINANCIERS

DISPOSITIONS NORMATIVES

Les états financiers comprennent le bilan, le compte de résultat et l'annexe. Ils permettent une comparaison sur deux années.

Le bilan est présenté sous la forme d'un tableau. Le compte de résultat peut être présenté sous forme de tableau ou sous forme de liste.

1. LE BILAN

1.1 Présentation

BILAN							
ACTIF	Exercice N			Exercice N-1	PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
	Brut	Amortissement dépréciation	Net	Net			
ACTIF IMMOBILISE					FONDS PROPRES		
Immobilisations incorporelles					Financements reçus		
Immobilisations corporelles					Financement de l'actif par l'Etat		
Terrains					Financement de l'actif par des tiers		
Constructions					Réserves		
...					Report à nouveau		
Immobilisations financières					Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte)		
					TOTAL FONDS PROPRES		
					PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES		
					Provisions pour risques		
					Provisions pour charges		
TOTAL ACTIF IMMOBILISE					TOTAL PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES		
					DETTES FINANCIERES		
					Emprunts obligataires		
					Emprunts souscrits auprès des établissements financiers		
					Dettes financières et autres emprunts		
					TOTAL DES DETTES FINANCIERES		
ACTIF CIRCULANT					DETTES NON FINANCIERES		
Stocks					Dettes fournisseurs et comptes rattachés		
Créances					Dettes fiscales et sociales		
Créances sur des entités publiques (Etat, autres entités publiques) des organismes internationaux et la Commission européenne					Avances et acomptes reçus		
Créances sur les clients et comptes rattachés					Dettes correspondant à des opérations pour comptes de tiers (dispositifs d'intervention)		
Créances sur les redevables (produits de la fiscalité affectée)					Autres dettes non financières		
Avances et acomptes versés par l'organisme					Produits constatés d'avance		
Créances correspondant à des opérations pour compte de tiers (dispositifs d'intervention)							
Créances sur les autres débiteurs							
Charges constatées d'avance							
TOTAL ACTIF CIRCULANT (HORS TRESORERIE)					TOTAL DETTES NON FINANCIERES		
TRESORERIE					TRESORERIE		
Valeurs mobilières de placement					Autres éléments de trésorerie passive		
Disponibilités							
Autres							
TOTAL TRESORERIE					TOTAL TRESORERIE		
Comptes de régularisation					Comptes de régularisation		
Ecarts de conversion Actif					Ecarts de conversion Passif		
TOTAL GENERAL					TOTAL GENERAL		

1.2 Commentaires sur des postes particuliers

Créances et dettes

A l'actif du bilan, le poste « Créances » distingue les créances sur des entités publiques qui correspondent notamment à des opérations faites avec l'Etat ou d'autres entités publiques, avec des organismes internationaux ou encore avec la Commission européenne. Sont également distinguées, les créances sur les clients et comptes rattachés issues des ventes de biens ou de prestations de services.

Les créances et les dettes relatives aux dispositifs d'intervention sont identifiées à l'actif et au passif.

Trésorerie

Les « disponibilités » comprennent les valeurs escomptées, en cours d'encaissement ou en cours de décaissement. Les excédents et les déficits de trésorerie ne font pas l'objet d'une compensation et sont donc présentés respectivement à l'actif et au passif du bilan.

2. LE COMPTE DE RESULTAT

2.1 Présentation

2.1.1. Présentation sous forme de tableau

COMPTE DE RESULTAT					
CHARGES	Exercice N	Exercice N-1	PRODUITS	Exercice N	Exercice N-1
CHARGES DE FONCTIONNEMENT Achats Consommation de marchandises et d'approvisionnements, réalisation de travaux et consommation directe de services par l'organisme au titre de son activité ainsi que les charges liées à la variation des stocks Charges de personnel <i>Salaires, traitements et rémunérations diverses</i> <i>Charges sociales</i> <i>Intéressement et participation</i> <i>Autres charges de personnel</i> Autres charges de fonctionnement (dont pertes sur créances irrécouvrables) Dotation aux amortissements, dépréciations, provisions et valeurs nettes comptables des actifs cédés			PRODUITS DE FONCTIONNEMENT Produits sans contrepartie directe (ou subventions et produits assimilés) Subventions pour charges de service public Subventions de fonctionnement en provenance de l'Etat et des autres entités publiques Subventions spécifiquement affectées au financement de certaines charges d'intervention en provenance de l'Etat et des autres entités publiques Dons et legs Produits de la fiscalité affectée		
TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT					
CHARGES D'INTERVENTION Dispositifs d'intervention pour compte propre <i>Transferts aux ménages</i> <i>Transferts aux entreprises</i> <i>Transferts aux collectivités territoriales</i> <i>Transferts aux autres collectivités</i> Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'organisme Dotations aux provisions et dépréciations			Produits avec contrepartie directe (ou produits directs d'activité) Ventes de biens ou prestations de services Produits des cessions d'éléments d'actif Autres produits de gestion Production stockée et immobilisée Produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public Autres produits Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (produits de fonctionnement) Reprises du financement rattaché à un actif		
TOTAL CHARGES D'INTERVENTION					
TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT ET D'INTERVENTION			TOTAL PRODUITS DE FONCTIONNEMENT		
CHARGES FINANCIERES Charges d'intérêts Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement Pertes de change Autres charges financières Dotations aux amortissements, dépréciations et aux provisions financières			PRODUITS FINANCIERS Produits des participations et prêts Produits nets sur cessions des immobilisations financières Intérêts sur créances non immobilisées Produits des valeurs mobilières de placement et de la trésorerie Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement Gains de change Autres produits financiers Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions financières		
TOTAL CHARGES FINANCIERES			TOTAL PRODUITS FINANCIERS		
Impôt sur les sociétés					
RESULTAT DE L'ACTIVITE (BENEFICE)			RESULTAT DE L'ACTIVITE (PERTE)		
TOTAL CHARGES			TOTAL PRODUITS		

2.1.2. Présentation sous forme de liste

COMPTE DE RESULTAT		
	Exercice N	Exercice N-1
PRODUITS DE FONCTIONNEMENT		
Produits sans contrepartie directe (ou subventions et produits assimilés)		
Subventions pour charges de service public		
Subventions de fonctionnement en provenance de l'Etat et des autres entités publiques		
Subventions spécifiquement affectées au financement de certaines charges d'intervention en provenance de l'Etat et des autres entités publiques		
Dons et legs		
Produits de la fiscalité affectée		
Produits avec contrepartie directe (ou produits directs d'activité)		
Ventes de biens ou prestations de services		
Produits des cessions d'éléments d'actif		
Autres produits de gestion		
Production stockée et immobilisée		
Produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public		
Autres produits		
Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions (produits de fonctionnement)		
Reprises du financement rattaché à un actif		
TOTAL PRODUITS DE FONCTIONNEMENT (I)		
CHARGES DE FONCTIONNEMENT		
Achats		
Consommation de marchandises et d'approvisionnements, réalisation de travaux et consommation directe de services par l'organisme au titre de son activité ainsi que les charges liées à la variation des stocks		
Charges de personnel		
<i>Salaires, traitements et rémunérations diverses</i>		
<i>Charges sociales</i>		
<i>Intéressement et participations</i>		
<i>Autres charges de personnel</i>		
Autres charges de fonctionnement (dont pertes sur créances irrécouvrables)		
Dotation aux amortissements, dépréciations, provisions et valeurs nettes comptables des actifs cédés		
TOTAL CHARGES DE FONCTIONNEMENT (II)		
CHARGES D'INTERVENTION		
Dispositifs d'intervention pour compte propre		
<i>Transferts aux ménages</i>		
<i>Transferts aux entreprises</i>		
<i>Transferts aux collectivités territoriales</i>		
<i>Transferts aux autres collectivités</i>		
Charges résultant de la mise en jeu de la garantie de l'organisme		
Dotations aux provisions et dépréciations		
TOTAL CHARGES D'INTERVENTION (III)		
PRODUITS (OU CHARGES) NETS DE L'ACTIVITE (IV = I – II-III)		

	Exercice N	Exercice N-1
PRODUITS FINANCIERS		
Produits des participations et prêts		
Produits nets sur cessions des immobilisations financières		
Intérêts sur créances non immobilisées		
Produits des valeurs mobilières de placement et de la trésorerie		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement		
Gains de change		
Autres produits financiers		
Reprises sur amortissements, dépréciations et provisions financières		
TOTAL PRODUITS FINANCIERS (V)		
CHARGES FINANCIERES		
Charges d'intérêts		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement		
Pertes de change		
Autres charges financières		
Dotations aux amortissements, dépréciations et aux provisions financières		
TOTAL CHARGES FINANCIERES (VI)		
PRODUITS (OU CHARGES) FINANCIERS NETS VII (V – VI)		
IMPOT SUR LES SOCIETES (VIII)		
RESULTAT IX = IV + VII-VIII		

2.2. Commentaires sur des postes particuliers

Au sein des charges de fonctionnement, la rubrique « charges de personnel » regroupe l'ensemble des rémunérations de toutes natures du personnel de l'organisme ainsi que les charges sociales et fiscales correspondantes, les charges liées aux retraites, les charges liées aux accords d'intéressement et à la participation et les autres charges de personnel.

La rémunération du personnel comprend ainsi les salaires et traitements (salaires de base et heures supplémentaires), les suppléments familiaux, les primes et gratifications diverses, les congés payés, les comptes épargne temps, etc. Les charges sociales et fiscales liées aux charges de personnel correspondent aux cotisations de sécurité sociale, de mutuelle, prévoyance, etc.

Au sein des charges financières, les charges d'intérêts regroupent les charges sur dettes financières, sur instruments financiers à terme, sur les autres éléments constitutifs de la trésorerie, ou sur les dettes liées aux opérations de financement. Les pertes de change liées aux dettes financières et aux instruments financiers libellés en monnaie étrangère sont identifiées sur une ligne spécifique.

Les charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement correspondent aux moins-values supportées lors de la cession des valeurs mobilières de placement et des équivalents de trésorerie. Les rubriques similaires sont identifiées au sein des produits financiers.

3. L'ANNEXE

L'annexe fait partie intégrante des états financiers. Elle ne peut se substituer au bilan et au compte de résultat qu'elle complète et commente.

3.1. Les principes d'établissement de l'annexe

Les informations fournies dans l'annexe contribuent à donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'organisme. Elles permettent d'expliquer ou de préciser le contenu de certains postes du bilan et du compte de résultat.

L'annexe apporte également certains éclairages sur l'activité de l'organisme et l'environnement dans lequel il évolue.

L'annexe contient toutes les informations significatives susceptibles d'influencer le jugement des utilisateurs des états financiers. A cette fin, la notion de seuil de signification d'une information peut être un élément déterminant dans le choix des informations à communiquer. Ce seuil dépend essentiellement de l'importance relative de l'information pour les utilisateurs des états financiers et s'apprécie tant d'un point de vue quantitatif que qualitatif. Est ainsi considérée comme significative, toute information dont l'absence serait susceptible de modifier le jugement des utilisateurs sur la situation patrimoniale et financière de l'organisme.

3.2. Le contenu de l'annexe

L'annexe fait l'objet d'une présentation organisée regroupant des informations de nature qualitative et quantitative. L'annexe doit notamment présenter :

- > Les informations de nature qualitative ou quantitative pouvant éclairer le lecteur des comptes sur l'activité de l'organisme et son environnement.
- > En cas de difficultés rencontrées dans l'application de certaines dispositions du présent Recueil, les organismes fournissent un commentaire approprié dans l'annexe, en mentionnant en particulier les raisons de l'absence d'application des dispositions concernées. Une information chiffrée accompagne les commentaires dès lors que les organismes sont en mesure de la fournir.
- > Les méthodes de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des comptes.
- > Les changements de méthodes comptables les changements d'estimations comptables et les corrections d'erreurs.
- > Les informations qui détaillent ou expliquent les montants inscrits au bilan et au compte de résultat.

- > Les informations qui ne figurent pas dans le bilan et le compte de résultat mais qui doivent néanmoins être portées dans l'annexe tels que :
 - les engagements reçus et donnés qui peuvent avoir des conséquences sur l'évolution du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'organisme. Ces engagements à mentionner dans l'annexe sont définis dans les différentes normes comptables, et en particulier dans la norme 13 « les engagements à mentionner dans l'annexe ». Ces informations peuvent être présentées sous la forme d'un tableau de synthèse.
- > Les informations relatives à l'articulation entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire⁹:
 - Un tableau présentant l'articulation entre les résultats de la comptabilité générale et de la comptabilité budgétaire qui permet d'expliquer le passage du résultat comptable au résultat budgétaire¹⁰. Sont notamment présentés :
 - les décalages entre l'année de la constatation de la recette budgétaire et celle de la comptabilisation en produits,
 - les décalages entre l'année de la constatation de la dépense budgétaire et celle de la comptabilisation en charges,
 - les dépenses et les recettes qui ne se traduisent pas par des charges ou des produits,
 - les opérations constatées uniquement en comptabilité patrimoniale.
 - Une présentation des principaux engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu.
- > Un tableau des flux de trésorerie. Ce tableau présente l'évolution entre l'ouverture et la clôture de l'exercice de la situation de trésorerie de l'organisme. Il distingue notamment les différents flux de trésorerie selon la nature des opérations concernées. Ce tableau peut être accompagné de commentaires appropriés.
- > Dans chacune des normes du Recueil, figure par ailleurs un paragraphe sur les informations à fournir dans l'annexe.

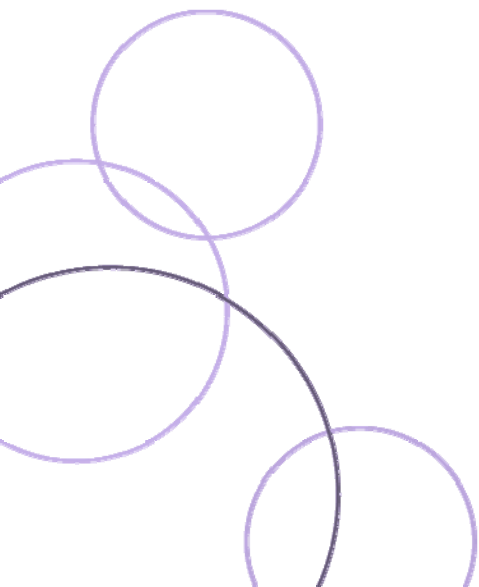
⁹ Pour les organismes qui appliquent les dispositions relatives à la comptabilité budgétaire du titre III du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique.

¹⁰ Lorsque les états financiers sont soumis à l'opinion d'un certificateur des comptes, ce tableau n'est pas inclus dans le champ de la certification dans la mesure où le résultat budgétaire n'est pas audité.

TABEAU DES FLUX DE TRESORERIE	EXERCICE N	EXERCICE N-1
<u>FLUX DE TRESORERIE LIES A L'ACTIVITE</u>		
ENCAISSEMENTS		
Produits sans contrepartie directe : subventions et produits assimilés		
Produits avec contrepartie directe : produits directs d'activité		
DECAISSEMENTS		
Charges de fonctionnement		
Charges de personnel		
Charges de fonctionnement (hors charges de personnel)		
Charges d'intervention : dispositifs pour compte propre		
TOTAL (I)		
<u>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS D'INVESTISSEMENT</u>		
ENCAISSEMENTS		
Cessions d'immobilisations incorporelles		
Cessions d'immobilisations corporelles		
Cessions d'immobilisations financières		
Autres opérations		
DECAISSEMENTS		
Acquisitions d'immobilisations incorporelles		
Acquisitions d'immobilisations corporelles		
Acquisitions d'immobilisations financières		
Autres opérations		
TOTAL (II)		
<u>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS DE FINANCEMENT</u>		
ENCAISSEMENTS		
Dotations en capitaux propres		
Emissions d'emprunts		
Autres opérations		
DECAISSEMENTS		
Remboursements d'emprunts		
Autres opérations		
TOTAL (III)		
<u>FLUX DE TRESORERIE LIES AUX OPERATIONS GEREES POUR LE COMPTE D'ORGANISMES TIERS</u>		
ENCAISSEMENTS		
DECAISSEMENTS		
TOTAL (IV)		
VARIATION DE TRESORERIE (V= I+II+III+IV)		
TRESORERIE A L'OUVERTURE		
TRESORERIE A LA CLOTURE		



NORME 2 LES CHARGES



EXPOSÉ DES MOTIFS	28
I. DEFINITION, PERIMETRE ET FAIT GENERATEUR DE LA COMPTABILISATION DES CHARGES D'INTERVENTION.....	28
I.1. Dispositifs d'intervention.....	28
I.2. Périmètre des charges d'intervention.....	28
I.3. Fait générateur.....	29
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS ...	29
II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat.....	29
II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	30
II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux.....	30
DISPOSITIONS NORMATIVES	31
1. DEFINITION	31
1.1. Définition	31
1.2. Catégories de charges	31
1.2.1. Charges de fonctionnement	31
1.2.2. Charges d'intervention.....	32
1.2.3. Charges financières.....	33
1.2.4. Charge d'impôt sur les sociétés	33
2. COMPTABILISATION.....	33
2.1. Charges de fonctionnement	33
2.2. Charges d'intervention	34
2.3. Charges financières	34
2.4. Charge d'impôt sur les sociétés	34
3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE	34
3.1. Principe	34
3.2. Charges de fonctionnement	35
3.3. Charges d'intervention	35
3.4. Charge d'impôt sur les sociétés	35
3.5. Charges comptabilisées en compte de régularisation.....	35

NORME N° 2 – LES CHARGES

EXPOSÉ DES MOTIFS

La norme définit les charges des organismes et détermine leurs règles de comptabilisation et d'évaluation ainsi que les informations à fournir dans l'annexe. Elle s'articule avec la norme 12 « Les passifs non financiers » et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe ».

Les charges comprennent notamment les charges d'intervention dont les spécificités sont développées ci-après.

I. DEFINITION, PERIMETRE ET FAIT GENERATEUR DE LA COMPTABILISATION DES CHARGES D'INTERVENTION

I.1. Dispositifs d'intervention

Les charges d'intervention sont des aides économiques et sociales versées par l'organisme. Elles se définissent en substance comme des versements effectués, ou à effectuer, dans le cadre de certaines opérations de distribution d'aides ou de soutien à des catégories de bénéficiaires clairement identifiés, sans contrepartie équivalente et comptabilisable. Les catégories de bénéficiaires sont les ménages, les entreprises, les collectivités territoriales et les autres collectivités.

I.2. Périmètre des charges d'intervention

Les dispositifs d'intervention des organismes peuvent être pour compte de tiers et/ou pour compte propre. La norme ne concerne que les dispositifs d'intervention pour compte propre¹¹.

Des textes législatifs ou réglementaires ou les statuts de l'organisme peuvent prévoir que ce dernier est en charge d'un dispositif d'intervention à l'égard d'un ou plusieurs bénéficiaires finaux. S'il dispose de l'autonomie nécessaire pour distribuer les aides ou soutiens afférents, notamment une certaine marge d'appréciation dans la prise de décision, les opérations sont réalisées pour son compte propre.

Dans le cadre de dispositifs d'intervention pour compte propre, les opérations dont le fait générateur est rattaché à l'exercice sont retracées dans le compte de résultat de l'organisme. A la date d'arrêté des comptes, les charges d'intervention trouvent leur contrepartie comptable dans la comptabilisation d'un passif non financier si la sortie de trésorerie n'a pas eu lieu, et dans la mesure où les conditions de la norme 12 « Les passifs non financiers » sont remplies. Les engagements pris par l'organisme au titre des dispositifs d'intervention pour compte propre peuvent faire l'objet d'une information dans l'annexe si les conditions de la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » sont remplies.

¹¹ Pour les dispositifs pour compte de tiers, voir les dispositions *ad hoc* dans la norme 12 « Les passifs non financiers ».

I.3. Fait générateur

Le fait générateur de la comptabilisation d'une charge se confond avec le critère de rattachement à l'exercice. Pour les charges d'intervention, comme pour les autres catégories de charges, le critère de rattachement à l'exercice est le service fait. Ainsi, toutes les charges correspondant à des services faits constatés au cours d'un exercice doivent être comptabilisées au titre de cet exercice.

S'agissant des charges d'intervention, le service fait correspond à la réalisation ou au maintien, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution ou au maintien du droit du bénéficiaire.

II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

La norme a été établie conformément aux principes du Recueil des normes comptables de l'Etat, moyennant les spécificités des organismes.

Les critères de comptabilisation, notamment la définition du fait générateur de la comptabilisation de la charge, sont conformes à ceux définis dans le Recueil des normes comptables de l'Etat.

Certaines catégories de charges prévues par le Recueil des normes comptables de l'Etat constituent des spécificités non transposables aux organismes. Ainsi, la catégorie des « charges de fonctionnement indirect » et, au sein de la catégorie des « charges d'intervention », les « charges liées à l'appel en garantie de l'Etat » prévues par le Recueil des normes comptables de l'Etat, ne figurent pas dans la norme.

Les dispositions relatives aux charges de personnel sont inspirées de celles du Recueil des normes comptables de l'Etat, mais ont été adaptées afin de tenir compte de la spécificité des organismes.

A la différence de l'Etat, les organismes peuvent être soumis à l'impôt sur les sociétés sur leurs activités lucratives. Une catégorie spécifique de charges a été créée à cet effet.

Les charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement ont été introduites dans la norme.

Comme dans le Recueil des normes comptables de l'Etat, la norme 2 « Les charges » ne comporte pas de catégorie relative aux charges exceptionnelles.

Enfin, comme dans le Recueil des normes comptables de l'Etat, les comptes de régularisation, qui servent à répartir les produits et les charges dans le temps de manière à rattacher à un exercice donné tous les produits et les charges le concernant, donnent lieu à une information dans l'annexe.

II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

La norme a été établie conformément aux principes du Plan comptable général. Cependant, à la différence de celui-ci, la norme ne comporte pas de catégorie relative aux charges exceptionnelles. Le Plan comptable général prévoit en effet l'existence « d'éléments exceptionnels » sans pour autant les définir.

II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

Les référentiels internationaux, tant les IPSAS que les IFRS, ne comportent pas de norme sur les charges¹².

La norme IPSAS 1 « Présentation des états financiers » ne prévoit pas la présentation d'un résultat extraordinaire. En revanche, et contrairement à IAS 1, IPSAS 1 n'exclut pas explicitement la présentation d'éléments de revenus et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans l'état de la performance financière ou dans les notes annexes. L'entité est donc libre, si elle le souhaite, ou le juge utile pour le lecteur des comptes, de présenter cette information.

¹² Le cadre conceptuel des IFRS (qui n'a pas valeur normative) définit les charges parmi les « éléments des états financiers ».

NORME N° 2 – LES CHARGES

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITION

1.1. Définition

Les charges de l'organisme sont 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'organisme 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 comprennent notamment les dotations liées aux amortissements, aux provisions ou aux dépréciations.

1.2. Catégories de charges

1.2.1. Charges de fonctionnement

Les charges de fonctionnement résultent de l'activité de l'organisme. Elles comprennent notamment :

- > les charges liées à la consommation de marchandises et d'approvisionnements, à la réalisation de travaux et à la consommation directe de services par l'organisme au titre de son activité ainsi que les charges liées à la variation de stock ;
- > les charges de personnel correspondant à l'ensemble des rémunérations du personnel de l'organisme, ainsi qu'aux charges liées à ces rémunérations. Elles concernent :
 - les rémunérations du personnel, qui correspondent notamment à leur rémunération principale, aux heures supplémentaires, aux primes et gratifications, aux indemnités de congés payés et au supplément familial de traitement ainsi qu'aux charges liées au compte épargne temps et indemnités diverses ;
 - les charges de sécurité sociale et de prévoyance ;
 - les autres charges de personnel ;
- > les charges liées aux obligations légales hors versements liés à la rémunération du personnel et hors impôt sur les sociétés de l'exercice ;
- > les dotations liées aux amortissements et aux dépréciations d'actifs et les valeurs nettes comptables des actifs cédés ;
- > les autres charges de fonctionnement dont celles relatives aux pertes sur les créances irrécouvrables et aux provisions.

1.2.2. Charges d'intervention

Les charges d'intervention sont des aides économiques et sociales versées par l'organisme dans le cadre de dispositifs d'intervention pour compte propre. Ces versements effectués, ou à effectuer, interviennent dans le cadre d'opérations de distribution d'aides ou de soutien à des catégories de bénéficiaires clairement identifiées, sans contrepartie équivalente et comptabilisable, et pour lesquelles l'organisme dispose d'une certaine marge de décision dans l'attribution de ces aides.

Les catégories de bénéficiaires des dispositifs d'intervention sont :

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

Les dispositifs d'intervention peuvent être réalisés pour compte propre ou pour compte de tiers.

Les dispositifs d'intervention pour compte propre correspondent aux versements reçus de l'Etat, de l'Union européenne ou d'une autre entité, que l'organisme redistribue en disposant d'une certaine marge de manœuvre dans la prise de décision. Sous réserve de la réalisation du service fait, les opérations sont alors comptabilisées au compte de résultat de l'organisme et donnent lieu, le cas échéant, à des passifs¹³ en clôture d'exercice. Elles peuvent également donner lieu à la mention d'engagements dans l'annexe.

Les dispositifs d'intervention pour compte de tiers correspondent aux versements reçus de l'Etat, de l'Union Européenne ou d'une autre entité, que l'organisme redistribue sans marge d'appréciation au bénéficiaire final de la mesure d'aide. L'organisme est un intermédiaire dans le dispositif d'intervention qu'il met en œuvre au profit de tiers. Les opérations d'intervention réalisées pour compte de tiers ne sont pas retracées dans les charges des organismes, elles sont comptabilisées en compte de tiers (cf. dispositifs pour compte de tiers dans la norme 12 « Les passifs non financiers »).

¹³ Charge à payer ou provision pour risques et charges.

1.2.3. Charges financières

Les charges financières résultent des opérations financières de l'organisme. Elles comprennent notamment :

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

En 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, qui entrent dans la catégorie des charges de fonctionnement.

1.2.4. Charge d'impôt sur les sociétés

La charge d'impôt sur les sociétés résulte de l'imposition de l'organisme sur ses bénéfices de l'exercice.

2. COMPTABILISATION

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

2.1. Charges de fonctionnement

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 intervient 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 le personnel ;

- > pour les contrats à long terme¹⁴, 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 de l'organisme, le critère de rattachement à l'exercice est le fait faisant naître le risque. Il en est ainsi notamment pour les litiges.

2.2. Charges d'intervention

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

2.3. 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.

2.4. Charge d'impôt sur les sociétés

La charge d'impôt sur les sociétés constitue une charge de l'exercice au cours duquel l'activité a été génératrice des faits entraînant l'exigibilité, immédiate ou différé, de cet impôt.

Lors de la comptabilisation, le taux d'impôt à appliquer est le taux d'impôt à la date de clôture.

3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

3.1. Principe

Les informations détaillant les montants qui apparaissent dans les états financiers de l'organisme au titre des charges sont présentées dans l'annexe.

Au sein des différentes catégories de charges, celles qui sont liées à des opérations inhabituelles et ayant une incidence significative sur le résultat de l'organisme au cours de l'exercice font l'objet d'une information appropriée en annexe.

¹⁴ Cf. la norme 19 « Les contrats à long terme ».

3.2. Charges de fonctionnement

S'agissant des charges de personnel, l'annexe distingue les charges afférentes aux rémunérations du personnel et les autres charges de personnel. Par ailleurs, l'annexe comporte une information relative aux effectifs : nombre et catégories de personnels, information relative au personnel à temps plein et à temps partiel.

3.3. Charges d'intervention

L'annexe indique leur répartition par catégorie de bénéficiaires.

3.4. Charge d'impôt sur les sociétés

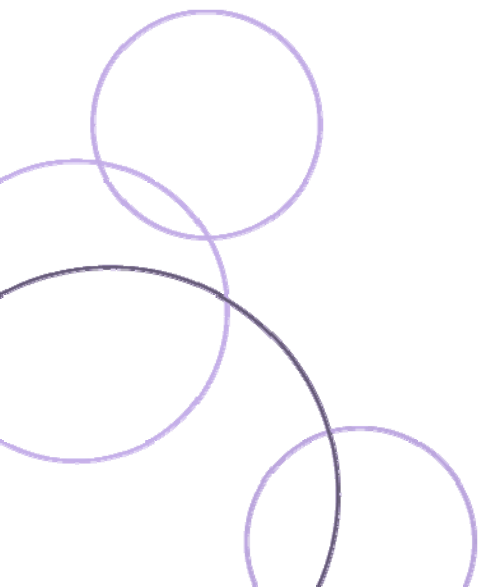
L'annexe donne une information sur la nature de l'activité fiscalisée.

3.5. Charges comptabilisées en compte de régularisation

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



NORME 4 LES PRODUITS



EXPOSÉ DES MOTIFS	38
I. DEFINITIONS	38
II. COMPTABILISATION.....	39
III. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES	39
III.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat	39
III.1.1 Les produits d'intervention	39
III.1.2 Les produits financiers	39
III.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	39
III.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	40
III.3.1 Normes IPSAS.....	40
III.3.2 Normes IFRS	40
DISPOSITIONS NORMATIVES	41
1. DEFINITIONS	41
1.2. Définitions	41
1.2. Catégories de produits	41
1.2.1. Les produits de fonctionnement	41
1.2.2. Les produits financiers.....	42
2. COMPTABILISATION.....	42
2.1. Principe général.....	42
2.2. Les produits de fonctionnement	42
2.3. Les produits financiers	43
3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	44
3.1. Principe	44
3.2. Produits de fonctionnement	44
3.3. Produits financiers	44
3.4. Produits comptabilisés en comptes de régularisation	44

NORME N° 4 – LES PRODUITS

EXPOSÉ DES MOTIFS

La norme définit les produits de fonctionnement et les produits financiers de l'organisme. Elle détermine les méthodes de comptabilisation en précisant notamment les règles de rattachement à l'exercice et les modalités d'évaluation de ces produits.

I. DEFINITIONS

Les produits relevant de cette norme ne sont pas des produits spécifiques par nature aux organismes : il s'agit des subventions reçues de l'Etat et des autres tiers, des produits relatifs à des ventes de biens ou à des prestations de services, des produits liés à la détention d'actifs financiers ou à l'utilisation par des tiers d'actifs productifs de redevances, etc.

Dans la norme, deux catégories de produits sont distinguées : les produits de fonctionnement et les produits financiers.

Les produits de fonctionnement sont constitués par l'ensemble des produits se rapportant à l'activité de l'organisme. La norme distingue deux rubriques au sein de cette catégorie :

- > les produits provenant d'opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente (vente de biens ou prestation de services, cession ou utilisation par des tiers d'actifs incorporels, corporels, etc.) ; et
- > les produits issus d'opérations sans contrepartie directe d'une valeur équivalente, c'est-à-dire provenant d'une opération où l'organisme reçoit d'une entité une valeur sans lui donner directement de contrepartie de valeur équivalente (subventions reçues, dons et legs, etc.).

Les produits financiers sont générés par les immobilisations financières, les valeurs mobilières de placement, la trésorerie et les instruments financiers. De façon symétrique aux pertes de change, les gains de change qui concernent les opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie de l'organisme sont classés conformément à la nature de l'opération à laquelle ils se rapportent, c'est-à-dire dans les produits de fonctionnement.

La norme ne retient pas la notion de produits exceptionnels, ni de produits extraordinaires. Cette position, identique à celle du Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE), se justifie par le fait que les opérations menées par un organisme sont en lien avec ses missions et qu'elles ne revêtent pas, par conséquent, un caractère exceptionnel. De plus, il est difficile de définir les éléments caractérisant un événement exceptionnel. Cette disposition permet également d'éviter tout risque de traitement hétérogène entre les organismes.

II. COMPTABILISATION

Selon le critère de rattachement des produits à l'exercice, un produit est comptabilisé lorsqu'il est acquis à l'organisme, sous réserve que ce produit ou que le résultat de l'opération, dans le cas de contrats à long terme et d'opérations assimilées, puisse être mesuré de manière fiable.

La norme décline ce principe par catégorie de produits et distingue les critères de rattachement selon qu'ils relèvent du fonctionnement ou de l'activité financière de l'organisme.

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

III.1 Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

III.1.1 Les produits d'intervention

La norme 4 du Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE) retient trois catégories de produits : les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers.

Les produits d'intervention sont définis comme étant des versements reçus de tiers sans contrepartie équivalente pour le tiers. Pour l'Etat, ils se composent essentiellement de fonds de concours et de subventions en provenance de la Communauté européenne.

Pour les organismes, la catégorie des produits d'intervention n'a pas été retenue, car la frontière avec les produits de fonctionnement est difficile à établir. En effet, les principales sources de financement des organismes correspondent à des subventions destinées à assurer leur fonctionnement propre et la mise en œuvre des missions de service public qui leur sont dévolues. Ces produits sont toutefois identifiés au sein de la catégorie des produits de fonctionnement.

III.1.2 Les produits financiers

A la différence de l'Etat, les organismes peuvent détenir des valeurs mobilières de placement (VMP). La norme introduit donc des dispositions en la matière.

III.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

Selon les dispositions du Plan comptable général, le compte de résultat fait apparaître le montant des charges/produits d'exploitation, des charges/produits financiers et des charges/produits exceptionnels.

La norme ne retient pas la notion de produits exceptionnels, comme évoqué *supra*. En cela, elle diverge du Plan comptable général qui prévoit l'existence « d'éléments exceptionnels » sans pour autant les définir.

En revanche, la norme s'inspire des principes généraux du Plan comptable général pour ce qui concerne les règles de comptabilisation et d'évaluation des produits de fonctionnement et des produits financiers, en particulier en ce qui concerne le traitement comptable des produits liés à la détention de valeurs mobilières de placement (intérêts, produits de cession, etc.).

III.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

III.3.1 Normes IPSAS

Cette norme est en cohérence avec la norme IPSAS 9 traitant des produits issus d' « opérations avec contrepartie » et la norme IPSAS 23, qui traite des produits issus d' « opérations sans contrepartie ».

La norme IPSAS 1 « Présentation des états financiers » ne prévoit pas la présentation d'un résultat extraordinaire. Toutefois, IPSAS 1 n'exclut pas explicitement la présentation d'éléments de produits et de charges en tant qu'éléments extraordinaires, que ce soit dans l'état de la performance financière ou dans les notes annexes. Dans le référentiel IPSAS, l'entité est donc libre, si elle le souhaite ou le juge utile pour le lecteur des comptes, de présenter cette information, mais il ne s'agit que d'une option, qui permet donc de conclure à la cohérence d'IPSAS 1 et de cette norme.

III.3.2 Normes IFRS

Le périmètre des opérations avec contrepartie est cohérent avec la norme IAS 18 « Produits des activités ordinaires ».

Les principes retenus dans la norme sont communs à ceux de la norme IAS 1 « Présentation des états financiers » qui retient deux catégories de résultat : le résultat opérationnel et le résultat financier, la notion de résultat exceptionnel ayant été supprimée, contrairement à IPSAS 1 qui maintient une option (cf. *supra*).

NORME N° 4 – LES PRODUITS

La présente norme s'applique aux produits de fonctionnement et aux produits financiers de l'organisme.

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITIONS

1.2. Définitions

Les produits de l'organisme sont définis comme une augmentation d'actif ou une diminution de passif non compensée dans une relation de cause à effet par la sortie d'une valeur à l'actif ou une augmentation du passif.

1.2. Catégories de produits

1.2.1. Les produits de fonctionnement

Les produits de fonctionnement sont les produits issus de l'activité de l'organisme. Ils se composent notamment :

- > des produits provenant d'opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente :
 - des produits liés aux ventes et aux prestations de services ;
 - des produits des cessions d'éléments d'actifs ;
 - des autres produits de gestion ;
 - de la production stockée et immobilisée ;
 - des produits perçus en vertu d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public ;
 - des reprises sur amortissements, dépréciations et provisions liées aux produits de fonctionnement ;
 - des reprises du financement rattaché à un actif ;
 - les autres produits.
- > des produits provenant d'opérations sans contrepartie directe d'une valeur équivalente :
 - des subventions pour charges de service public ;
 - des subventions de fonctionnement en provenance de l'Etat et des autres entités publiques ;

- des subventions spécifiquement affectées au financement de certaines charges d'intervention en provenance de l'Etat et des autres entités publiques ;
- des dons et legs ;
- des impôts et taxes affectés ;
- des autres produits.

1.2.2. Les produits financiers

Les produits financiers sont les produits générés notamment par les immobilisations financières, les valeurs mobilières de placement, la trésorerie, les instruments financiers et les garanties accordées par l'organisme.

Les produits financiers se composent notamment :

- > des produits des participations, des avances et des prêts ;
- > des produits de cession des immobilisations financières ;
- > des intérêts sur créances non immobilisées ;
- > des produits de la trésorerie et des valeurs mobilières de placement ;
- > des produits nets de cession de valeurs mobilières de placement ;
- > des gains de change liés aux dettes financières, aux instruments financiers et aux éléments constitutifs de la trésorerie ;
- > des autres produits financiers liés aux instruments financiers, aux éléments constitutifs de la trésorerie et aux garanties accordées par l'organisme.
- > des reprises sur dépréciation et provisions liées aux produits financiers.

En sont exclus les gains de change concernant les opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie de l'organisme qui sont classés conformément à la nature des opérations auxquelles ils se rattachent.

2. COMPTABILISATION

2.1. Principe général

Le fait générateur d'un produit correspond à l'acquisition du droit par l'organisme.

Le produit est rattaché à l'exercice au cours duquel il est acquis à l'organisme, dès lors qu'il peut être mesuré de manière fiable.

2.2. Les produits de fonctionnement

Pour les ventes de 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 subventions, le critère de rattachement correspond à l'exercice au cours duquel les conditions d'octroi du droit sont satisfaites.

Lorsque la subvention est accordée sans condition, le critère de rattachement est celui de l'acte attributif définitif. Lorsque la subvention est accordée par l'État (par exemple, dans le cas des subventions pour charges de service public), le critère de rattachement correspond à la mise en œuvre par l'organisme de la politique publique confiée par l'État, sur l'exercice. Cette mise en œuvre est formalisée par l'acte attributif.

Le critère de rattachement des produits issus de la fiscalité affectée, recouvrée par l'Etat ou par l'organisme, suit le principe général selon lequel le produit est comptabilisé au moment où le droit est acquis à l'organisme et tient compte des délais de déclaration des opérations imposables. Ainsi, selon les cas, ces produits sont comptabilisés soit au moment où a lieu l'opération imposable, soit au moment où la matière imposable est déclarée.

Pour les contrats à long terme et opérations assimilées, lorsque le résultat de ces contrats peut être estimé de manière fiable, les produits associés sont 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 (renouvellement) ou d'une mise en exploitation par l'organisme d'un équipement qu'il a lui-même construit et financé, les sommes perçues par l'organisme en vertu du contrat sont comptabilisées en produits 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.

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

2.3. Les produits financiers

Pour les produits financiers constituant des rémunérations de fonds placés, le critère de rattachement des produits à l'exercice est l'acquisition par l'organisme, 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 ou la réalisation de ces gains.

3. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

3.1. Principe

Les informations détaillant les montants qui apparaissent dans les états financiers de l'organisme au titre des produits sont présentées dans l'annexe.

Au sein des différentes catégories de produits, ceux qui sont liés à des opérations inhabituelles et ayant une incidence significative sur le résultat de l'organisme au cours de l'exercice font l'objet d'une information appropriée dans l'annexe.

3.2. Produits de fonctionnement

La ventilation des produits provenant d'opérations ayant une contrepartie directe d'une valeur équivalente et des produits issus d'opérations sans contrepartie directe d'une valeur équivalente est indiquée.

Une information sur les produits des ventes de biens ou de services de l'organisme est donnée.

Les organismes ayant des contrats long-terme et des opérations assimilées précisent les caractéristiques de ces contrats et la méthode d'étalement des produits.

Les produits de fonctionnement provenant de la mise à disposition du personnel sont précisés.

3.3. Produits financiers

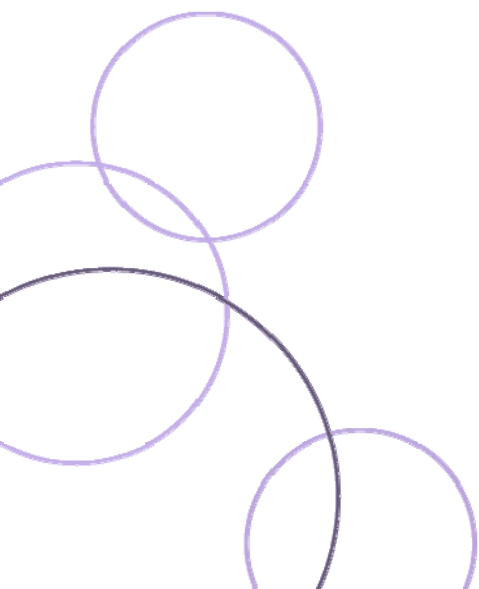
La méthode suivie pour la présentation des résultats de cession au compte de résultat est donnée dans l'annexe, ainsi que l'information sur les plus-values de cessions des immobilisations financières.

3.4. Produits comptabilisés en comptes de régularisation

La nature, le montant et les modalités de répartition dans le temps des produits comptabilisés en contrepartie d'un compte de régularisation sont présentés dans l'annexe.



NORME 5
LES IMMOBILISATIONS
INCORPORELLES



EXPOSE DES MOTIFS	47
I. CONTEXTE, DEFINITION ET CRITERES DE COMPTABILISATION	47
I.1. CONTEXTE	47
I.2. Définition	47
I.3. Critères de comptabilisation	48
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS... 50	
II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat	50
II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	50
II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux.....	50
DISPOSITIONS NORMATIVES	51
1. DEFINITION ET CARACTERISTIQUES	51
1.1. Définition	51
1.2. Caractéristiques	51
2. CRITERES DE COMPTABILISATION	51
2.1. Critère du contrôle.....	52
2.2. Critère de l'évaluation fiable.....	52
2.3. Immobilisations incorporelles générées en interne	52
2.4. Comptabilisation des dépenses ultérieures	53
2.5. Comptabilisation des immobilisations contrôlées conjointement.....	53
3. EVALUATION	54
3.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale	54
3.1.1. Eléments du coût d'acquisition	54
3.1.2. Eléments du coût de production	55
3.2. EVALUATION A LA DATE DE CLOTURE	55
3.2.1. Principe général	55
3.2.2. Amortissement	55
3.2.3. Dépréciation.....	55
3.2.4. Modifications ultérieures	56
4. COMPTABILISATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN	56
5. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE	56
5.1. Méthode d'évaluation des dépenses attribuables à des projets immobilisés.....	56
5.2. Information relative aux immobilisations incorporelles.....	56
5.3. Information relative aux amortissements et aux dépréciations	56

NORME N° 5 - LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

EXPOSE DES MOTIFS

I. CONTEXTE, DEFINITION ET CRITERES DE COMPTABILISATION

I.1. Contexte

Les immobilisations incorporelles résultent essentiellement d'investissements liés aux technologies de l'information et de la communication (logiciels, opérations de recherche et développement, projets informatiques, etc.) mais aussi de droits dont l'organisme est titulaire ou qu'il constitue (brevets, licences, ...). Dans certains organismes, elles constituent l'objet même de l'activité de recherche.

L'analyse menée sur les immobilisations incorporelles dans les organismes a conduit à conclure qu'ils ne sont pas titulaires, contrairement à l'Etat, de droits spécifiques constituant des immobilisations incorporelles, à inscrire au bilan.

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

- > donner une image fidèle du patrimoine de l'organisme ;
- > permettre la répartition des charges sur la durée d'utilisation par un système d'amortissement.

I.2. Définition

Une immobilisation incorporelle est un actif identifiable non monétaire¹⁵ et sans substance physique dont l'utilisation s'étend sur plus d'un exercice et ayant une valeur économique positive pour l'organisme, cette valeur économique positive étant représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service attendu de l'utilisation du bien.

Concernant les difficultés pour comptabiliser un actif comportant à la fois un élément incorporel et un élément corporel, la norme retient les dispositions proposées par le Plan comptable général, reprises par le Recueil des normes comptables de l'Etat ; l'organisme doit alors 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 : 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 ;

¹⁵ Les immobilisations incorporelles se différencient, à ce titre, des immobilisations financières et autres éléments monétaires inscrits à l'actif du bilan.

- > 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.

I.3. Critères de comptabilisation

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

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

Dans le cas d'actifs acquis ou produits de façon indissociable pour un coût global d'acquisition ou de production, le coût d'entrée de chacun des actifs est ventilé à proportion de la valeur attribuable à chacun d'eux. Cette évaluation peut être faite par différence, lorsqu'une évaluation directe n'est pas possible.

Immobilisations incorporelles acquises

Lors de l'acquisition d'une immobilisation incorporelle, les informations nécessaires à sa comptabilisation sont directement disponibles sur la facture ou le mémoire émis par le vendeur.

Le coût d'acquisition est constitué du prix d'achat et de tous les coûts directement attribuables. Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, ainsi que les coûts d'emprunt¹⁶, sont inclus dans le coût d'acquisition d'une immobilisation. Il est admis que les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés puissent comptabiliser ces frais accessoires en charges, s'ils le souhaitent. L'option a un caractère irrévocable.

Immobilisations incorporelles générées en interne

La comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne constitue le résultat d'un mécanisme comptable consistant à transférer à l'actif du bilan des dépenses initialement inscrites en charges. Il est donc impératif de mettre en place un suivi de ces dépenses pour identifier les éléments qui constituent les coûts de production et pouvoir envisager leur immobilisation.

Les coûts de production incluent les coûts des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle, les salaires et autres coûts liés aux personnels directement engagés pour produire l'actif, les droits d'enregistrement, l'amortissement des brevets acquis et licences utilisées pour générer l'actif, les coûts de dépôt de brevet, les coûts directement liés à l'acquisition et au développement de logiciel (logiciels intégrés) ainsi que les coûts d'emprunt¹⁷.

¹⁶ le cas échéant, dans les organismes autorisés à recourir à l'emprunt.

¹⁷ le cas échéant, dans les organismes autorisés à recourir à l'emprunt.

Lorsque l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunts a été retenue¹⁸, elle doit être appliquée à tous les actifs éligibles¹⁹, c'est-à-dire aux immobilisations (qu'elles soient incorporelles ou corporelles, produites ou acquises) et aux stocks (dans les conditions prévues dans la norme 8).

Afin de suivre le coût des immobilisations incorporelles générées en interne, la notion de projet a été introduite dans les dispositions normatives. Elle traduit la nécessité d'une individualisation formelle et préalable des travaux susceptibles d'aboutir à la création d'une immobilisation incorporelle.

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

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

Immobilisations incorporelles contrôlées conjointement

Par parallélisme avec les immobilisations corporelles, la norme prévoit le cas, peu fréquent, des immobilisations incorporelles contrôlées conjointement par plusieurs entités.

Une immobilisation incorporelle contrôlée conjointement fait l'objet d'une maîtrise conjointe des conditions de son utilisation, de son potentiel de services ou de ses avantages économiques, en vertu d'un accord entre les plusieurs entités.

Le contrôle conjoint se caractérise par le fait que, d'une part, aucune des entités prises individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions d'utilisation, le potentiel de services ou les avantages économiques de l'actif, et, d'autre part, les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'actif imposent le consentement des entités partageant le contrôle.

Une immobilisation incorporelle contrôlée conjointement par plusieurs entités est comptabilisée dans les comptes de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif. La norme précise comment cette quote-part est déterminée.

¹⁸ Il est admis que les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés puissent comptabiliser ces frais accessoires en charges, s'ils le souhaitent. L'option a un caractère irrévocable.

¹⁹ Plan comptable général art. 213-9 « *Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation ou de construction avant de pouvoir être utilisé ou vendu* ».

II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

De manière générale, les dispositions de cette norme sont similaires à celles figurant dans la norme 5 « Les immobilisations incorporelles » du Recueil des normes comptables de l'État. La définition des immobilisations incorporelles des organismes fait en particulier référence au potentiel de service attendu. Conformément à ce qui existe dans le Recueil des normes comptables de l'Etat, la norme présente le cas des logiciels produits en interne en introduisant la notion de projets, et en caractérisant les différentes phases qui les constituent.

Cependant, les particularités des organismes par rapport à l'Etat ont conduit à développer certains éléments de la norme 5 « Les immobilisations incorporelles » ou introduire des dispositions nouvelles. Il s'agit notamment de l'inscription des éléments constitutifs du coût d'acquisition et du coût de production dans les dispositions normatives.

A l'inverse, les dispositions de la norme applicable aux comptes de l'Etat relative aux immobilisations incorporelles spécifiques²⁰ n'ont pas été reprises puisque les organismes ne sont pas titulaires de droits spécifiques constituant des immobilisations incorporelles.

II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

La norme suit généralement les principes du Plan comptable général, notamment en ce qui concerne la notion de projet et les conditions de comptabilisation associées applicables aux logiciels générés en interne et aux frais de recherche et de développement. Seule la phase de développement est définie de façon plus large que celle du Plan comptable général.

II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

La norme IPSAS 31 définit les immobilisations incorporelles comme étant « des actifs non monétaires identifiables ayant un potentiel de service ». La norme 5 « Les immobilisations incorporelles » du Recueil des normes comptables de l'Etat et celle du présent Recueil sont fondées sur cette définition.

En revanche, les dispositions de la norme IPSAS 31 relatives aux immobilisations incorporelles spécifiques n'ont pas été reprises dans cette norme dès lors que, contrairement à l'Etat, les organismes ne sont pas titulaires de droits spécifiques de nature incorporelle.

S'agissant des logiciels générés en interne, c'est la définition de la phase de développement proposée par les normes IAS 38 et IPSAS 31 qui a été reprise dans le Recueil des normes comptables de l'Etat, puis dans cette norme.

²⁰ L'Etat est titulaire de droits spécifiques, de nature incorporelle, issus de l'exercice de la souveraineté ; celle-ci se traduit notamment par la perception de recettes liées à ces droits.

NORME N° 5 - LES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITION ET CARACTERISTIQUES

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'organisme, cette valeur économique positive étant représentée par des avantages économiques futurs ou le potentiel de service attendu de l'utilisation du bien.

Une immobilisation incorporelle est identifiable :

- > si elle est séparable des activités de l'organisme, 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. Caractéristiques

Une immobilisation incorporelle peut être constituée des dépenses ayant concouru à une amélioration identifiable et durable des capacités de l'organisme à assurer ses missions ou ses activités. De telles immobilisations incorporelles peuvent être acquises ou générées en interne par la réalisation d'un projet (brevets, logiciels, sites internet, etc.).

Certaines immobilisations peuvent comporter à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels. Pour apprécier si une immobilisation doit être comptabilisée en actif corporel ou incorporel, il doit être fait preuve de jugement pour apprécier lequel des deux éléments, incorporel ou corporel, est le plus important.

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

2. CRITERES DE COMPTABILISATION

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

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

L'organisme applique ces critères de comptabilisation aux coûts au moment où ceux-ci sont encourus, hors cas particuliers des immobilisations incorporelles générées en interne.

2.1. Critère du contrôle

Le contrôle qui est généralement organisé sous une forme juridique déterminée (droit de propriété, droit d'usage, etc.) 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'organisme supporte les risques et charges et bénéficie des avantages 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 évalué avec une fiabilité suffisante.

2.3. Immobilisations incorporelles générées en interne

Les immobilisations incorporelles générées en interne sont des éléments incorporels créés et identifiés par la réalisation d'un projet défini et qui 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

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 mettre en œuvre 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 situation doit être explicite et préalable au commencement de la réalisation.

Conditions spécifiques de comptabilisation

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 la phase de recherche et la phase de développement ne peuvent être distinguées, toutes les dépenses encourues au cours de la réalisation d'un projet sont comptabilisées en charges.

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

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 en service. 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 augmenter la durée de vie ou le potentiel de service de l'actif au-dessus de leur niveau d'origine.

2.5. Comptabilisation des immobilisations contrôlées conjointement

Une immobilisation contrôlée conjointement par plusieurs entités est comptabilisée dans les comptes de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif.

Immobilisation contrôlée conjointement par l'ensemble des entités qui la financent

La quote-part de contrôle est assimilée à la quote-part de financement, sauf convention contraire.

Immobilisation contrôlée conjointement par une partie des entités qui la financent

Une immobilisation financée par plusieurs entités et contrôlée conjointement par seulement certaines d'entre elles est comptabilisée à l'actif de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de financement, majorée des financements provenant des entités « non contrôlantes ».

Les entités « contrôlantes » comptabilisent les financements provenant des entités « non contrôlantes »²¹ proportionnellement à leur quote-part de contrôle. Par conséquent, la somme des quotes-parts d'actif inscrites au bilan des entités « contrôlantes » correspond à la valeur totale de l'immobilisation.

3. EVALUATION

3.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

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'organisme) ;
- > à leur valeur de vénale (pour celles qui sont acquises à titre gratuit).

3.1.1. Eléments du coût d'acquisition

Le coût d'entrée d'une immobilisation incorporelle acquise séparément est constitué de :

- > son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, après déduction des remises, rabais commerciaux et escomptes de règlement ; et
- > de tous les coûts directement attribuables à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée. Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes sont inclus dans le coût d'acquisition d'une immobilisation. Il est admis que les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés puissent comptabiliser ces frais accessoires en charges, s'ils le souhaitent. L'option a un caractère irrévocable.

Le point de départ d'identification des coûts de l'immobilisation est la date à laquelle l'organisme a pris la décision d'acquérir ou de produire l'immobilisation et démontre qu'elle générera des avantages économiques futurs.

²¹ Les entités qui ont financé l'immobilisation mais qui ne la contrôlent pas comptabilisent en charges le financement versé conformément au traitement comptable d'une subvention d'investissement versée.

Les coûts d'emprunt peuvent être incorporés au coût d'acquisition de l'actif, tant que l'actif n'est pas directement achevé et lorsqu'ils peuvent être spécifiquement attribués à l'acquisition ou la mise en fonctionnement d'un actif qui nécessite une longue période de conception ou de construction avant de pouvoir être utilisé.

3.1.2. Éléments du coût de production

Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne comprend toutes les dépenses pouvant lui être directement attribuées et qui sont nécessaires à la création, la production et la préparation de l'actif afin qu'il soit en mesure de fonctionner selon l'utilisation prévue par l'organisme.

Les coûts d'emprunt peuvent être incorporés au coût de production de l'actif, tant que l'actif n'est pas directement achevé, lorsqu'ils sont directement attribuables à la construction ou la production d'un actif éligible, c'est-à-dire un actif qui exige une longue période de conception ou de construction avant de pouvoir être utilisé.

Les opérations qui interviennent avant ou pendant le développement de l'immobilisation incorporelle et qui ne sont pas nécessaires pour mettre l'immobilisation en état de fonctionner conformément à l'utilisation prévue par l'organisme sont comptabilisées en charges au compte de résultat.

3.2. Évaluation à la date de clôture

3.2.1. Principe général

Une immobilisation incorporelle est amortissable lorsque sa durée d'utilisation est déterminable, c'est-à-dire quand son usage attendu est limité dans le temps.

Une immobilisation incorporelle est évaluée à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations.

3.2.2. Amortissement

Le plan d'amortissement d'une immobilisation incorporelle est défini afin de traduire le rythme de consommation des avantages économiques ou du potentiel de service attendu.

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

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

La dotation aux amortissements est comptabilisée en charges.

3.2.3. 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.

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

3.2.4. Modifications ultérieures

Toute modification significative de l'utilisation prévue, par exemple durée ou rythme de consommation des avantages économiques et/ou du potentiel de service attendu de l'actif, entraîne la révision prospective de son plan d'amortissement. De même, en cas de dotation ou de reprise de dépréciation résultant de la comparaison entre la valeur actuelle d'un actif immobilisé et sa valeur nette comptable, il convient de modifier de manière prospective la base amortissable.

4. COMPTABILISATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

Les profits ou les pertes, provenant de la sortie d'une immobilisation incorporelle sont déterminés par différence entre les produits de cession (produits de vente nets des frais de cession) et la valeur comptable de l'actif. .

5. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

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

L'annexe présente 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.

5.2. Information relative aux immobilisations incorporelles

Par catégorie d'immobilisations incorporelles, les éléments d'information sur les variations des valeurs brutes et des valeurs nettes (les acquisitions, les cessions, les réévaluations, les pertes de valeur, les amortissements et assimilés, etc.) figurent en annexe.

5.3. Information relative aux amortissements et aux dépréciations

L'annexe comporte 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 ;
- > 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.

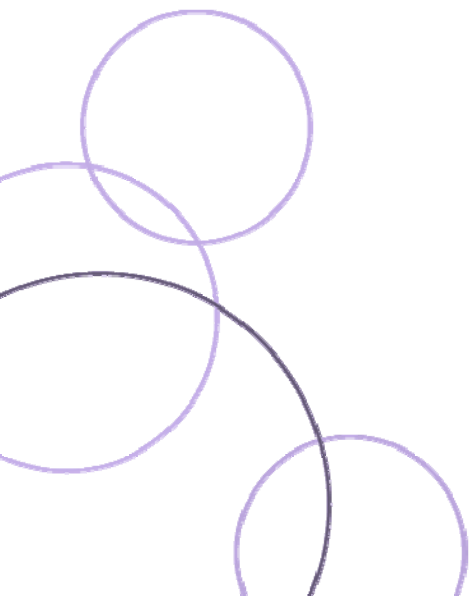
Dépréciations

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

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



NORME 6
LES IMMOBILISATIONS
CORPORELLES



EXPOSÉ DES MOTIFS	61
I. DEFINITION ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE	61
I.1. Définition de l'actif dans la sphère publique	61
I.2. Critères de comptabilisation : principes généraux	61
I.3. Critères de comptabilisation : cas particuliers	62
I.3.1. Les immobilisations antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières	62
I.3.2. Les actifs mis à disposition	63
I.3.3. Les actifs contrôlés conjointement	63
I.3.4. Les pièces de rechange et de sécurité	64
I.4. Comptabilisation des immobilisations décomposables	64
I.5. Dépenses ultérieures immobilisables	65
I.5.1. Le principe général	65
I.5.2. Les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité	65
I.5.3. Les dépenses de démantèlement et de remise en état de site	66
I.5.4. Les campagnes de gros travaux	67
I.6. Catégories d'immobilisations corporelles	67
II. EVALUATION	68
II.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale	68
II.1.1. Principe général	68
II.1.2. Cas des immobilisations antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières	69
II.1.3. Cas des immobilisations corporelles transférées	69
II.2. Evaluation à la date de clôture	70
II.2.1. Cas général	70
II.2.2. Les immobilisations corporelles non amortissables	70
III. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	71
III.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat	71
III.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	71
III.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	72
DISPOSITIONS NORMATIVES	73
1. DEFINITION ET CRITÈRES DE COMPTABILISATION D'UNE IMMOBILISATION CORPORELLE	73
1.1. Définition	73
1.2. Critères de comptabilisation : principes généraux	73
1.2.1. Critère du contrôle	73
1.2.2. Critère de l'évaluation fiable	73
1.3. Critères de comptabilisation : cas particuliers	74
1.3.1. Les immobilisations antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières	74
1.3.2. Les actifs mis à disposition	74
1.3.3. Les actifs contrôlés conjointement	74
1.3.4. La comptabilisation des immobilisations décomposables	75
1.3.5. Les travaux dont l'organisme est maître d'ouvrage	75
1.3.6. Les pièces de rechange et de sécurité	75
1.4. Dépenses ultérieures immobilisables	75
1.4.1. Le principe général	75
1.4.2. Les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité	76
1.4.3. Les campagnes de gros travaux	76
1.5. Catégories d'immobilisations corporelles	76
2. EVALUATION	77
2.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale	77
2.1.1. Principe général	77

2.1.2. Cas particuliers	78
2.1.3. Eléments particuliers à prendre en compte	79
2.2. Evaluation à la date de clôture	79
2.2.1. Principe général	79
2.2.2. Amortissement	79
2.2.3. Dépréciation	80
2.2.4. Exceptions.....	80
3. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN	80
3.1. Sortie du bilan	80
3.1.1. Cessions	80
3.1.2. Transferts de biens	80
3.1.3. Mises au rebut.....	81
3.2. Maintien au bilan d'actifs détenus bien que non utilisés.....	81
4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	81
4.1. Informations générales	81
4.2. Tableaux des immobilisations corporelles par catégories	82
ILLUSTRATION	83
DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES.....	83

NORME N° 6 – LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

EXPOSÉ DES MOTIFS

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, dont les dispositions figurent dans les normes 17 « Les biens historiques et culturels » et 18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public ».

I. DEFINITION 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 des organismes 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 d'une immobilisation corporelle en tant qu'actif :

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

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

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 les organismes et de la frontière parfois ténue entre immobilisations corporelles et charges, des seuils unitaires²² de signification peuvent être fixés par l'organisme. 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 immobilisations antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières

Deux situations particulières peuvent conduire un organisme à comptabiliser pour la première fois à son bilan, dans le cadre d'une opération ponctuelle de régularisation comptable, encadrée et bornée dans le temps, des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées.

Immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées

La première situation couvre les immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées en raison du manque de connaissance du coût d'acquisition ou de l'absence d'évaluation disponible rendant, en application des dispositions comptables en vigueur, leur comptabilisation à l'actif du bilan impossible.

- (a) Cette situation couvre les immobilisations corporelles qui, les conditions de comptabilisation n'étant pas remplies, n'ont pas été comptabilisées par l'organisme (par exemple, faute de pouvoir déterminer de façon fiable le coût d'un actif).
- (b) Cette situation couvre à la fois les immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées et les immobilisations corporelles inventoriées comptabilisées partiellement. Ce sont, par exemple, les biens qui n'ont jamais été comptabilisés dans les comptes d'un organisme à l'exception des travaux réalisés par l'organisme (extensions, aménagements, etc.).
- (c) Les immobilisations corporelles ayant fait l'objet d'un transfert dans le passé et n'ayant pu être comptabilisées par l'entité « receveuse » pour des raisons matérielles sont également concernées. En effet, les conventions établies dans le passé visant à régulariser formellement les transferts de biens entre entités du secteur public prenaient, bien souvent, la forme de conventions globales ne précisant pas systématiquement la valeur des actifs ou ne les détaillant pas de façon exhaustive. Dès lors, les organismes doivent, préalablement à la comptabilisation dans leurs comptes des actifs concernés, procéder à une évaluation desdits actifs ou à un inventaire exhaustif.

²² Le regroupement par lot n'est pas permis ; ainsi les seuils ne peuvent concerner que des immobilisations corporelles et des dépenses ultérieures immobilisables prises individuellement.

Immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste

La seconde situation concerne les immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste, encadrée et bornée dans le temps, de mise à niveau de la comptabilité suite à un inventaire de l'ensemble du patrimoine, y compris lorsque cette initiative provient de l'organisme lui-même.

I.3.2. Les actifs mis à disposition

Il peut s'agir d'actifs mis à la disposition de l'organisme ou d'actifs mis à la disposition d'entités du secteur public par celui-ci²³.

La norme conduit à faire figurer au bilan des organismes l'ensemble des actifs qu'ils gèrent et contrôlent, et pas seulement les actifs contrôlés dont ils sont propriétaires. La logique adoptée a été de considérer que le bilan n'a pas pour seul objet de fixer les droits des tiers à l'égard de l'organisme mais de donner aux lecteurs des états financiers, aux autorités de gestion, de contrôle et de tutelle, des indications précises sur la consistance et sur la valeur de l'ensemble des actifs mis à disposition de l'organisme, à titre permanent et sous quelque forme que ce soit, en vue de lui permettre de remplir sa mission. 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.

Les actifs appartenant à l'organisme et mis à la disposition d'entités du secteur public sans transfert de propriété sont enregistrés au bilan de ces dernières. Des mises à disposition peuvent également être consenties à des entités privées. Dans ce cas, les critères de contrôle s'appliquent de la même façon.

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

Les modalités d'évaluation d'un actif reçu par l'organisme dans le cadre d'un transfert ou d'un retour après mise à disposition, sont précisées dans les dispositions normatives.

I.3.3. Les actifs contrôlés conjointement

Une immobilisation corporelle contrôlée conjointement fait l'objet d'une maîtrise conjointe des conditions de son utilisation, de son potentiel de services ou de ses avantages économiques, en vertu d'un accord entre les parties.

Le contrôle conjoint se caractérise par le fait que, d'une part, aucune des entités prises individuellement n'est en mesure de maîtriser unilatéralement les conditions d'utilisation, le potentiel de services ou les avantages économiques de l'actif, et, d'autre part, les décisions stratégiques financières et opérationnelles relatives à l'actif imposent le consentement des entités partageant le contrôle.

Une immobilisation corporelle contrôlée conjointement par plusieurs entités est comptabilisée dans les comptes de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif. La norme précise comment cette quote-part est déterminée.

²³ La mise à disposition est couramment appelée transfert.

I.3.4. Les pièces de rechange et de sécurité

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés dans le compte de résultat lors de leur consommation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entité compte les utiliser sur plus d'un exercice, i.e. sur une durée supérieure à 12 mois. De même, si les pièces de rechange et le matériel d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle, ils sont comptabilisés en immobilisations corporelles.

- > 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 cette immobilisation principale et être étalé sur la même durée.
- > Les pièces de rechange sont destinées à remplacer ou à être intégrées à une immobilisation principale ou aux 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 de l'immobilisation à laquelle il est intégré.

I.4. Comptabilisation des immobilisations décomposables

Selon les règles comptables applicables aux entreprises, lorsque des éléments constitutifs d'un actif sont exploités de façon indissociable, un plan d'amortissement unique est retenu pour l'ensemble de ces éléments. Cependant, si dès l'origine, un ou plusieurs de ces éléments ont chacun des utilisations significativement différentes, chaque élément est normalement comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu. En effet, les éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations significativement différentes ou procurant des avantages économiques à l'organisme selon un rythme significativement différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres, doivent être comptabilisés séparément dès l'origine et lors des remplacements. Les dépenses d'entretien faisant l'objet de programmes pluriannuels de gros entretien ou de grandes révisions en application de lois, règlements ou de pratiques constantes de l'organisme, doivent alors être comptabilisées dès l'origine comme un composant distinct de l'immobilisation, si aucune provision pour gros entretien ou grandes révisions n'a été constatée. Sont visées, les dépenses d'entretien ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement, sous réserve de répondre aux conditions de comptabilisation d'un actif. La méthode de comptabilisation par composants de gros entretien ou de grandes révisions, exclut la constatation de provisions pour gros entretien ou de grandes révisions.

La pertinence d'une transposition de ce dispositif aux organismes mérite d'être envisagée au regard de leurs spécificités et notamment du caractère généralement non marchand de leur activité qui entraîne des modalités de financement particulières, prenant notamment la forme de subventions. Dès lors que les dotations aux amortissements n'entrent pas dans le calcul de coûts couverts par des prix ou des tarifs, ces modalités de financement particulières peuvent justifier que les durées d'amortissement des biens ne soient pas différenciées par composants en fonction de leurs perspectives de renouvellement. L'organe délibérant de chaque organisme décide, par une décision de gestion prenant en compte sa situation propre, d'appliquer ou non la méthode des composants.

Les organismes qui ont déjà mis en place la comptabilisation par composants continuent d'appliquer cette méthode, sauf décision contraire de leur organe délibérant.

I.5. Dépenses ultérieures immobilisables

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'organisme, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau d'utilité de l'immobilisation existant au moment où les dépenses sont engagées. L'écart d'utilité par rapport à l'état de l'immobilisation à cette date consiste, par exemple, 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.

Toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable, est enregistrée à l'actif du bilan distinctement du bien principal « sous-jacent » ou en tant que composant du bien principal. Un plan d'amortissement propre reposant sur sa nature lui est appliqué. Ces dépenses ultérieures immobilisables peuvent notamment prendre la forme de campagnes de gros travaux (Cf. *infra* 1.5.4).

Si les dépenses ultérieures immobilisables conduisent à remplacer la totalité d'un actif principal ou d'un composant qui n'a pas été amorti en intégralité, cet actif ou ce composant est sorti pour sa valeur nette comptable.

Si les dépenses ultérieures immobilisables consistent à remplacer partiellement un actif principal ou un composant qui n'a pas été amorti en totalité, une dépréciation complémentaire de cet actif est alors constatée conformément aux règles de dépréciation rappelées dans la norme.

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

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.

Les conditions de comptabilisation de ces immobilisations sont dérogatoires par rapport aux dispositions s'appliquant aux immobilisations corporelles. En effet, dans ces cas, l'appréciation des avantages économiques ou des potentiels de services n'est pas limitée au niveau de l'actif existant mais étendue au groupe d'éléments d'actifs liés.

Ces dispositions ne concernent pas toutes les dépenses de mise en conformité, mais seulement les dépenses d'acquisition, de production d'immobilisations et d'améliorations répondant de manière cumulative aux trois conditions suivantes :

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

I.5.3. Les dépenses de démantèlement et de remise en état de site

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 du site :

- > 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'une installation, de dépollution ou de décontamination d'un site correspondent aux coûts que l'organisme devra engager à l'issue de l'exploitation. Dès lors qu'ils résultent d'une obligation légale ou réglementaire, 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. La contrepartie du coût de la remise en état provisionnée 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 environnementale), il serait procédé à une nouvelle évaluation traitée comme un changement d'estimation.
- > Si l'obligation de réparer concerne une dégradation qui n'est pas nécessitée par l'activité future (par exemple, les pollutions accidentelles suite à un accident non prévisible), la dépense est comptabilisée en charges (généralement sous forme de dotation aux provisions) au moment où les coûts sont encourus. Lorsque les travaux sont réalisés, ils sont comptabilisés en charges et la provision pour charges est reprise.
- > Les dépenses résultant d'une dégradation dite « progressive », c'est-à-dire constatées au fur et à mesure de l'exploitation de l'actif (par exemple, 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, à hauteur du montant des travaux correspondant à la dégradation effective de l'actif à la date de clôture de l'exercice.

I.5.4. Les campagnes de gros travaux

Les dépenses ultérieures assimilées à des gros travaux relatifs à une immobilisation corporelle déjà comptabilisée doivent être immobilisées lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs ou un potentiel de service iront à l'organisme, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau d'utilité 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.

Toute dépense ultérieure assimilable à une campagne de gros travaux réalisée sur des biens comptabilisés à leur coût historique amorti ou à une valeur symbolique ou à une valeur forfaitaire non révisable, si elle revêt un caractère immobilisable, peut être enregistrée à l'actif du bilan distinctement du bien principal « sous-jacent » (cf. 2^{ème} alinéa *infra*). De plus, un plan d'amortissement distinct de celui du composant principal reposant sur sa nature lui est appliqué.

Dès lors, pour les biens faisant l'objet de travaux, il convient d'analyser s'il s'agit de travaux de reconstruction, de gros entretien ou d'entretien courant.

- > Les travaux de reconstruction sont comptabilisés en immobilisations corporelles en sus et distinctement du bien « sous-jacent ».
- > Les travaux assimilés à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions relèvent de programmes pluriannuels dont l'objet est de vérifier et de maintenir le bon état du bien « sous-jacent ». Lorsqu'elles sont distinguables et rattachables à l'actif principal « sous-jacent », ces dépenses sont comptabilisées soit sous forme de provisions pour gros entretien pour les organismes n'appliquant pas la méthode des composants, soit distinctement du bien « sous-jacent » en tant que composant.
- > Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

I.6. Catégories d'immobilisations corporelles

Une catégorie d'immobilisations corporelles est un ensemble d'actifs de nature et d'usage similaires au sein de l'activité de l'organisme, qui figure dans les états financiers en tant que rubrique individuelle.

Les règles d'évaluation des immobilisations corporelles de l'organisme sont définies par catégories d'immobilisations.

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

- > Les terrains il s'agit, notamment, des terrains à bâtir, des labours et des plantations.
- > Les agencements et aménagements de terrains : les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains (clôtures, mouvements de terre, drainages, etc.) composent cette catégorie d'immobilisations.
- > Les sites naturels (landes, plages, dunes, étangs, lacs, etc.) et, le cas échéant, les cimetières ne relevant pas de la norme 17 « Les biens historiques et culturels » : ces terrains ont un potentiel de service intrinsèquement lié à des considérations d'intérêt général.

- > Les constructions : elles comprennent essentiellement les bâtiments, les installations, les agencements, les aménagements et les ouvrages d'infrastructure.
- > Les constructions sur sol d'autrui : il s'agit des constructions effectuées par l'organisme sur un sol dont il n'est pas propriétaire.
- > Les installations techniques, matériels et outillages.
- > Les collections : une collection s'entend comme un ensemble d'objets et de biens formant une unité destinée à rester durablement dans l'organisme. Il peut s'agir d'un groupement d'ouvrages ou de publications, de supports d'information ayant une unité, d'un site à gérer (parc, arboretum, etc.). Les collections, par nature, ne donnent pas lieu à amortissement. Il est précisé que certaines collections relèvent de la norme 17 « Les biens historiques et culturels ».
- > Les autres immobilisations corporelles : elles correspondent aux agencements et installations divers dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaires, au matériel de transport, au matériel de bureau et matériel informatique, au mobilier, au cheptel, aux emballages récupérables, aux biens culturels ne relevant pas de la norme 17 « Les biens historiques et culturels », ainsi que les autres immobilisations corporelles rattachées aux différentes catégories de biens.
- > Les immobilisations corporelles en cours.

II. EVALUATION

II.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

II.1.1. Principe général

Lors de leur entrée dans le patrimoine de l'organisme, les immobilisations corporelles sont enregistrées :

- > à leur coût d'acquisition pour celles acquises à titre onéreux ;
- > à leur coût de production pour celles produites par l'organisme ;
- > à leur valeur vénale pour celles acquises à titre gratuit, par voie d'échange et reçues à titre d'apport en nature.

Ce principe général fait l'objet de développements dans les dispositions normatives.

Par ailleurs, lorsque l'organisme est autorisé à recourir à l'emprunt, les coûts d'emprunts²⁴ peuvent être incorporés au coût d'entrée de l'immobilisation corporelle.

Les sites naturels (landes, plages, dunes, étangs, lacs, etc.) et, le cas échéant, les cimetières ne relevant pas de la norme 17 « Les biens historiques et culturels » sont évalués pour une valeur

²⁴ Lorsque l'option pour l'incorporation des coûts d'emprunts a été retenue, elle doit être appliquée à tous les actifs éligibles, c'est-à-dire aux immobilisations (qu'elles soient corporelles ou incorporelles, produites ou acquises) et aux stocks (dans les conditions prévues dans la norme 8).

symbolique ou forfaitaire non révisable en raison de leur potentiel de service intrinsèquement lié à des considérations d'intérêt général.

Les biens 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 particulières dans la norme.

II.1.2. Cas des immobilisations antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières

Les immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées et les immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste, objets de ces dispositions particulières, ont en général été reçues à titre gratuit. En effet, ces immobilisations proviennent la plupart du temps de transferts antérieurs non comptabilisés dans les comptes de l'entité « receveuse » pour diverses raisons (règles comptables antérieures qui ne prévoyaient pas une telle comptabilisation, difficultés d'évaluation, etc.).

A la date de première comptabilisation, ces immobilisations corporelles, considérées comme des actifs reçus à titre gratuit, sont comptabilisées à leur valeur vénale, qui devient, par convention, la valeur historique du bien. La valeur vénale correspond au montant qui pourrait être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction conclue à des conditions normales de marché, net des coûts de sortie de l'actif²⁵ (frais de cession).

Le recours à la valeur vénale doit être privilégié. Cependant, dans les cas particuliers où il n'existe pas de valeur vénale directement observables, les actifs concernés sont comptabilisés à leur coût de remplacement. Le coût de remplacement correspond à une évaluation basée sur l'estimation du coût du bien pour un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique. Il est précisé que le coût de remplacement est comptabilisé en valeur nette, valeur qui devient, par convention, la valeur historique du bien.

Dans les cas, qui doivent demeurer exceptionnels, pour lesquels il ne serait pas possible d'obtenir une évaluation fiable de la valeur d'entrée (valeur vénale ou coût de remplacement), les actifs concernés sont néanmoins inscrits en comptabilité. Cette inscription en comptabilité peut se faire, pour des raisons pratiques, à l'euro symbolique, l'objectif visé étant de fiabiliser les informations contenues dans les états financiers relatives au patrimoine de l'organisme concerné grâce au suivi rigoureux des actifs détenus.

La contrepartie de l'immobilisation corporelle est inscrite en situation nette.

II.1.3. Cas des immobilisations corporelles transférées

Afin de traduire la continuité de l'exécution de la mission de service public, l'actif transféré entre entités publiques est comptabilisé dans les comptes de l'entité « receveuse » (ici l'organisme), à la valeur comptable 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.

²⁵ Coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat, le cas échéant.

Il peut arriver que des actifs corporels transférés n'aient pas été comptabilisés dans les comptes de l'entité « transférante » d'origine 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 la valeur historique de l'actif par convention.

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

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

II.2. Evaluation à la date de clôture

II.2.1. Cas général

Un bien amortissable apparaît à l'actif à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations.

Un actif amortissable est une immobilisation dont l'utilisation par l'organisme est déterminable. L'utilisation de l'actif se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de cet actif par l'organisme ou par l'atteinte du potentiel de service attendu par celui-ci, selon un usage limité dans le temps. La durée d'utilisation et le plan d'amortissement sont définis par l'organisme 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 d'atteinte du potentiel de service attendu. Par ailleurs, des tests de dépréciation sont pratiqués en cas d'indice de perte de valeur. Toutefois, lorsque la valeur actuelle n'est pas jugée notablement inférieure à la valeur nette comptable, cette dernière est maintenue au bilan.

II.2.2. Les immobilisations corporelles non amortissables

Certains actifs sont considérés comme ayant une utilisation indéterminable (il n'existe pas de limite prévisible à la durée durant laquelle il est attendu que cette immobilisation procurera des avantages économiques ou du potentiel de service). Il s'agit des terrains (sauf les terrains de gisement), des sites naturels, des cimetières et des collections qui sont évalués pour une valeur non révisable à la date de clôture, mais peuvent faire l'objet d'une dépréciation.

Les modalités d'évaluation à la date de clôture sont développées dans les dispositions normatives.

III. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

III.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

D'une manière générale, les dispositions de cette norme sont similaires à celles retenues dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Néanmoins, le classement par catégorie des immobilisations des organismes s'écarte de celui de l'Etat qui comprend des catégories d'immobilisations caractéristiques de ses fonctions régaliennes et de ses missions.

Afin de tenir compte de la diversité des logiques de gestion résultant de leur activité et de leur mode de financement, la norme laisse aux organismes le choix de recourir ou non à la méthode de comptabilisation par composant. Cette méthode n'a pas été retenue pour l'Etat.

Concernant les règles d'évaluation des immobilisations corporelles à la date de clôture, la norme privilégie la méthode du coût historique amorti avec constatation, le cas échéant, d'une dépréciation. Le Recueil des normes comptables de l'Etat a retenu le même principe général. Il prévoit, cependant, pour certaines catégories d'immobilisations de l'Etat une évaluation, à la date de clôture, à la valeur vénale ou au coût de remplacement déprécié. Ces méthodes ne s'appliquent pas aux organismes.

De même, la norme n'a pas retenu à ce stade les dispositions du Recueil des normes comptables de l'Etat qui précisent que « 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 avantages liés à la propriété de l'actif loué. Le contrat est comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location ». En cette matière, les organismes appliquent les dispositions du Plan comptable général.

La spécificité de l'activité de certains organismes conduit, à leur ouvrir, contrairement à l'Etat, la possibilité d'incorporer dans le coût des immobilisations les coûts d'emprunts conformément aux dispositions du Code de commerce et du Plan comptable général (C. com. art. R 123-178-2° et PCG, art. 213.8 et 213.9).

III.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

Concernant la décomposition des immobilisations corporelles, le principe de la comptabilisation d'un actif sous forme de composants tel qu'il figure dans le Plan comptable général et repris dans les textes applicables à certains organismes n'est pas retenu de façon similaire. En effet, la décomposition par composants est appliquée par les organismes dont les activités marchandes ou les modalités de financement le justifient. Les organismes qui décomposent déjà leurs actifs continuent de le faire.

En ce qui concerne l'évaluation des actifs à la date de clôture, il a été fait application, dans le cas général, de l'amortissement avec test de dépréciation en cas de perte de valeur, conformément aux dispositions de droit commun.

S'agissant du traitement des pièces de sécurité et de rechange et aux dépenses de mise aux normes et de mise en conformité, en l'absence de disposition spécifique, certains organismes pouvaient se référer jusqu'à présent à l'article 213-21 du règlement de l'Autorité des normes comptables n° 2014-03 du 5 juin 2014 relatif au Plan comptable général. Ces dispositions sont reprises dans la norme.

Enfin, des dispositions complémentaires ont été développées. Elles concernent les modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières, les transferts d'immobilisations corporelles entre entités du secteur public et le traitement des campagnes de gros travaux.

Compte tenu de leur fréquence dans le secteur public, le cas des actifs mis à disposition et celui des actifs contrôlés conjointement ont également fait l'objet de développements particuliers.

III.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

A l'exception de la possibilité offerte par IPSAS 17 relative aux immobilisations corporelles d'évaluer à la date de clôture certains actifs à la valeur de marché qui n'est pas reprise dans la norme, les dispositions des deux normes sont globalement similaires.

Par ailleurs, la norme n'intègre pas les dispositions comptables d'IPSAS 16 relative aux immeubles de placement, cette activité n'étant normalement pas présente au sein des organismes.

NORME N° 6 – LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITION 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'organisme.

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'organisme ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

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

1.2.1. 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.

Le fait que l'organisme supporte les risques et charges et bénéficie des avantages 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 immobilisations antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières

Deux situations particulières peuvent conduire un organisme à comptabiliser pour la première fois à son bilan, dans le cadre d'une opération ponctuelle de régularisation comptable, encadrée et bornée dans le temps, des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées. Il s'agit des situations suivantes :

- > Immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées ;
- > Immobilisations corporelles nouvellement inventoriées dans le cadre d'une démarche volontariste.

1.3.2. Les actifs mis à disposition

Les immobilisations corporelles mises à la disposition de l'organisme

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

Les immobilisations corporelles remises à des entités du secteur public

Les immobilisations corporelles de l'organisme placées sous le contrôle d'entités publiques de toute nature, ne sont pas inscrites au bilan de l'organisme, mais à l'actif du bilan de ces entités.

1.3.3. Les actifs contrôlés conjointement

Une immobilisation contrôlée conjointement par plusieurs entités est comptabilisée dans les comptes de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de contrôle de l'actif.

Immobilisation contrôlée conjointement par l'ensemble des entités qui la financent

La quote-part de contrôle est assimilée à la quote-part de financement, sauf convention contraire.

Immobilisation contrôlée conjointement par une partie des entités qui la financent

Une immobilisation financée par plusieurs entités et contrôlée conjointement par seulement certaines d'entre elles est comptabilisée à l'actif de chaque entité qui la contrôle à hauteur de sa quote-part de financement, majorée des financements provenant des entités « non contrôlantes ».

Les entités « contrôlantes » comptabilisent les financements provenant des entités « non contrôlantes »²⁶ proportionnellement à leur quote-part de contrôle. Par conséquent, la somme des quotes-parts d'actifs inscrites au bilan des entités « contrôlantes » correspond à la valeur totale de l'immobilisation.

²⁶ Les entités qui ont financé l'immobilisation mais qui ne la contrôlent pas comptabilisent, en charges, le financement versé conformément au traitement comptable d'une subvention d'investissement versée..

1.3.4. La comptabilisation des immobilisations décomposables

Pour la comptabilisation des immobilisations décomposables, l'organe délibérant de l'organisme décide d'appliquer ou non la méthode des composants.

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

Lorsque l'organisme est maître d'ouvrage de travaux conduisant à la réalisation d'une immobilisation qui ne sera plus sous son contrôle à l'issue de leur livraison, l'immobilisation en cours est considérée comme contrôlée par l'organisme durant la phase de réalisation des travaux dès lors que l'organisme démontre qu'il contrôle l'actif pendant sa période de construction.

1.3.6. 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'organisme 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.

1.4. Dépenses ultérieures immobilisables

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'organisme, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau d'utilité de l'immobilisation existant au moment où les dépenses sont engagées. L'écart d'utilité par rapport à l'état de l'immobilisation à cette date consiste, par exemple, 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.

Toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable, est enregistrée à l'actif du bilan distinctement du bien principal « sous-jacent » ou en tant que composant. Un plan d'amortissement propre reposant sur sa nature lui est appliqué. Ces dépenses ultérieures immobilisables peuvent notamment prendre la forme de campagnes de gros travaux.

Si les dépenses ultérieures immobilisables consistent à remplacer tout ou partie d'un actif principal ou d'un composant qui n'a pas été amorti en totalité, une dépréciation complémentaire de cet actif est alors constatée conformément aux règles de dépréciation rappelées dans la norme.

1.4.2. Les dépenses de mise aux normes et de mise en conformité

Les critères d'enregistrement d'un actif s'appliquent aux dépenses d'acquisition, de production d'immobilisations et d'améliorations répondant de manière cumulative aux trois conditions suivantes :

- > dépenses engagées pour des raisons de sécurité des personnes ou environnementales ;
- > imposées par des obligations légales ;
- > et dont la non-réalisation entraînerait l'arrêt de l'activité ou de l'installation de l'Etat.

1.4.3. Les campagnes de gros travaux

Toute dépense ultérieure assimilable à des gros travaux réalisée sur des biens comptabilisés à leur coût historique amorti ou à une valeur symbolique ou à une valeur forfaitaire non révisable, si elle revêt un caractère immobilisable, est enregistrée à l'actif du bilan distinctement du bien principal « sous-jacent ».

Un plan d'amortissement distinct du bien principal « sous-jacent » reposant sur sa nature lui est appliqué.

1.5. Catégories d'immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles sont comptabilisées dans les catégories suivantes :

- > Les terrains ;
- > Les agencements et aménagements de terrains ;
- > Les sites naturels et, le cas échéant, les cimetières ne relevant pas de la norme 17 « Les biens historiques et culturels » ;
- > Les constructions ;
- > Les constructions sur sol d'autrui ;
- > Les installations techniques, matériels et outillages ;
- > Les collections ne relevant pas de la norme 17 « Les biens historiques et culturels » ;
- > Les autres immobilisations corporelles ;
- > Les immobilisations corporelles en cours.

2. EVALUATION

2.1. Evaluation 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 sa mise en état de fonctionnement 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 actif²⁷.

Les coûts d'emprunts peuvent le cas échéant être intégrés au coût d'acquisition.

Coût de production

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

Ce coût est constitué du coût des approvisionnements augmenté des autres coûts engagés par l'organisme 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 coûts d'emprunts peuvent, le cas échéant, entrer dans la détermination du coût de production.

²⁷ Il est admis que les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés puissent comptabiliser ces frais accessoires en charges, s'ils le souhaitent. L'option a un caractère irrévocable.

Valeur vénale

Les immobilisations acquises à titre gratuit sont enregistrées à leur valeur vénale à leur date d'acquisition. A défaut de marché, c'est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un éventuel acquéreur.

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

Les sites naturels et, le cas échéant, les cimetières ne relevant pas de la norme 17 « Les biens historiques et culturels » sont évalués pour une valeur symbolique ou forfaitaire non révisable.

2.1.2. Cas particuliers

Immobilisations antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières

Les immobilisations corporelles inventoriées mais non comptabilisées et les immobilisations corporelles nouvellement inventoriées sont comptabilisées à leur valeur vénale.

Les immobilisations corporelles pour lesquelles il n'existe pas de valeur vénale directement identifiable sont comptabilisées à leur coût de remplacement.

La valeur d'entrée utilisée devient la valeur historique de l'immobilisation corporelle par convention.

Une information appropriée est en tout état de cause donnée en annexe des comptes de l'organisme, et notamment la justification de l'impossibilité d'obtenir une valeur d'entrée.

Immobilisations corporelles mises à disposition

Les immobilisations corporelles mises à la disposition de l'organisme sont comptabilisées 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 la valeur historique de l'actif par convention.

Campagnes de gros travaux

Pour les immobilisations corporelles faisant l'objet de travaux, il convient d'analyser s'il s'agit de travaux de reconstruction, de gros entretien ou d'entretien courant.

- > Les travaux de reconstruction sont comptabilisés en immobilisations corporelles en sus et distinctement du bien « sous-jacent ».
- > Les travaux assimilés à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions relèvent de programmes pluriannuels dont l'objet est de vérifier et de maintenir le

bon état du bien « sous-jacent ». Lorsqu'elles sont distinguables et rattachables à l'actif principal « sous-jacent », ces dépenses sont comptabilisées soit sous forme de provisions pour gros entretien, soit sous forme de composant secondaire distinctement du bien « sous-jacent ».

- > Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

2.1.3. Eléments particuliers à prendre en compte

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

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

Etudes liées à une immobilisation corporelle

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

2.2. Evaluation à la date de clôture

2.2.1. Principe général

Un bien amortissable apparaît à l'actif à sa valeur d'entrée diminuée du cumul des amortissements et des dépréciations.

Une immobilisation corporelle mise à la disposition de l'organisme est évaluée à la date de clôture selon les mêmes méthodes que celles appliquées à une immobilisation corporelle de sa catégorie.

2.2.2. Amortissement

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

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

La 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.

2.2.3. Dépréciation

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

Ainsi, si la valeur actuelle d'un actif immobilisé devient inférieure à sa valeur nette comptable, cette dernière est ramenée à la valeur actuelle par le biais d'une dépréciation. La dépréciation éventuellement observée est comptabilisée en charges.

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

Les critères de dépréciation et les indices de perte de valeur sont décrits dans la partie « Illustration » et s'inspirent des dispositions de droit commun.

2.2.4. Exceptions

Les terrains (sauf les terrains de gisement), les sites naturels, les cimetières et les collections sont évalués pour une valeur non révisable à la date de clôture, mais peuvent faire l'objet d'une dépréciation.

3. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

3.1. Sortie du bilan

Une immobilisation corporelle est sortie du bilan lorsque l'organisme n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente.

Les règles de comptabilisation sont différentes selon la forme que revêt la sortie.

3.1.1. Cessions

Les profits ou les pertes, provenant de la cession d'une immobilisation corporelle, que la cession soit génératrice de trésorerie (vente) ou non (échange, cession à titre gratuit), sont déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif comptabilisés dans le compte de résultat.

3.1.2. Transferts de biens

Lorsque la mise à disposition d'une immobilisation corporelle à une entité du secteur public n'entraîne pas la perte de la propriété juridique de cette immobilisation corporelle mais la perte du contrôle, sa sortie 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'organisme en raison de leur disparition ou de leur destruction cessent de figurer dans les comptes d'immobilisations.

La mise au rebut de l'immobilisation corporelle est comptabilisée dans le compte de résultat.

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

Ces actifs sont conservés en vue d'une cession ultérieure ou d'une mise au rebut. Ils restent au bilan pour leur valeur comptable au moment de l'arrêt d'utilisation du bien. Le cas échéant, une dépréciation est constatée.

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

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1. Informations générales

L'annexe mentionne 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 immobilisations corporelles mises à la disposition de l'organisme, pour les immobilisations corporelles contrôlées conjointement et pour les immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières ;
- > 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.

Si les opérations visées ci-après concernent l'organisme, l'annexe est complétée des éléments suivants :

- > une description des immobilisations corporelles contrôlées conjointement et les principales dispositions du contrat. Le coût de l'immobilisation corporelle est également indiqué en distinguant la partie financée par l'organisme et la partie financée par les autres partenaires ;
- > les méthodes d'évaluation à la date de comptabilisation initiale et à la date de clôture des immobilisations antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières ;
- > la méthode comptable d'estimation du coût de remise en état de site ;

- > la nature et les effets de changement d'estimations comptables ayant une incidence significative sur l'exercice en cours ou ultérieurs et concernant les valeurs résiduelles, les coûts estimés de démantèlement, transport et remise en état de site, les durées d'utilité et le mode d'amortissement ;
- > le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations en cours ;
- > la valeur comptable des immobilisations corporelles temporairement inutilisées ;
- > la valeur brute comptable des immobilisations corporelles entièrement amorties et encore en usage ;
- > la valeur brute comptable, les amortissements et éventuelles dépréciations des immobilisations corporelles inutilisées et prêtes à être sorties du bilan ;
- > le montant des immobilisations transférées et les conventions retenues pour les comptabiliser.

4.2. Tableaux des immobilisations corporelles par catégories

Doivent figurer en annexe des tableaux faisant apparaître par catégorie d'immobilisation les éléments expliquant les variations des valeurs brutes et des valeurs nettes : les acquisitions²⁸, les cessions, les transferts, les réévaluations, les pertes de valeur, les amortissements et assimilés, etc.

²⁸ Y compris les immobilisations corporelles contrôlées conjointement.

NORME N° 6 – LES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

ILLUSTRATION

DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Critères de dépréciation

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

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

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

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

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

Indices de perte de valeur

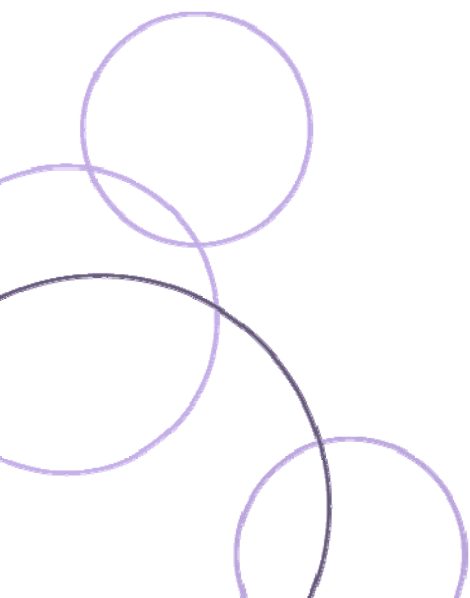
Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu perdre de la valeur, il convient au minimum de considérer les indices suivants :

- > Indices externes :
 - la valeur de l'actif a diminué, au cours d'un exercice, d'un montant plus important que celui qui résulterait du seul passage du temps ou de l'utilisation normale ;
 - des changements importants sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un avenir proche dans l'environnement technique, économique ou juridique ayant un impact négatif sur l'utilisation du bien.
- > Indices internes :
 - il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif non prévu par le plan d'amortissement ;

- des changements importants sont intervenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un avenir proche dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif, en particulier tel qu'il était prévu de l'utiliser. Il s'agit notamment des situations d'abandon, de restructuration d'activité ou de plan de sortie de l'actif plus tôt que prévu ;
- des indications provenant d'un système d'information interne montrent que la performance économique ou le potentiel de service d'un actif sera moins bon que celui attendu.



NORME 7
LES IMMOBILISATIONS
FINANCIERES



EXPOSE DES MOTIFS	87
I. DEFINITIONS ET COMPTABILISATION	87
II. EVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE ET A LA DATE DE CLOTURE.....	87
II.1. Participations	87
II.1.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale.....	87
II.1.2. Evaluation à la date de clôture.....	88
II.2. Créances rattachées à des participations	88
II.3. Autres immobilisations financières	88
II.3.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale.....	88
II.3.2 Evaluation à la date de clôture	89
III. EVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN	89
IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS... 89	
IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat.....	89
IV.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	90
IV.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	90
DISPOSITIONS NORMATIVES	91
1. DEFINITIONS	91
1.1. Participations et créances rattachées à des participations	91
1.1.1. Participations.....	91
1.1.2. Créances rattachées à des participations.....	91
1.2. Autres immobilisations financières	92
2. COMPTABILISATION.....	92
3. EVALUATION	92
3.1. Participations	92
3.1.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale.....	92
3.1.1.1. <i>Participations acquises à titre onéreux</i>	92
3.1.1.2. <i>Participations reçues à titre gratuit ou acquises par voie d'échange</i>	93
3.1.2. Evaluation à la date de clôture.....	93
3.1.3. Evaluation lors de la sortie du bilan	93
3.2. Créances rattachées à des participations	93
3.2.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale.....	93
3.2.2. Evaluation à la date de clôture.....	93
3.2.3. Evaluation lors de la sortie du bilan	94
3.3. Autres immobilisations financières	94
3.3.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale.....	94
3.3.2. Evaluation à la date de clôture.....	94
3.3.2.1. <i>Les autres titres immobilisés</i>	94
3.3.2.2. <i>Les prêts, les dépôts et cautionnements</i>	95
3.3.3. Evaluation lors de la sortie du bilan	95
4. PRESENTATION DES COMPTES ET INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE 95	
4.1. Présentation des comptes	95
4.2. Informations à fournir dans l'annexe	95
4.2.1. Méthodes comptables.....	95
4.2.2. Informations chiffrées.....	96

NORME N° 7 - LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

EXPOSE DES MOTIFS

Les immobilisations financières incluses dans le champ d'application de la norme recouvrent les participations, les créances rattachées à ces participations ainsi que les autres immobilisations financières.

I. DEFINITIONS ET COMPTABILISATION

Constituent des participations d'un organisme les droits qu'il détient sur d'autres entités, lui conférant une influence ou un contrôle. La notion de droits englobe des éléments plus larges que la simple détention d'actions ou de parts sociales. En effet, dans le secteur public, certaines entités rencontrées sont dénuées de capital. Dans ce contexte, la notion de droits ne suppose pas toujours leur matérialisation par des titres.

La définition d'une participation fait intervenir comme élément essentiel la mise en évidence d'un « lien durable ». Celui-ci se caractérise par l'existence de relations nouées entre deux entités, généralement matérialisées par un accord contractuel, des statuts ou un règlement de l'entité, permettant à l'une d'exercer sur l'autre un contrôle ou une influence.

Les créances rattachées à des participations représentent des prêts octroyés à des entités dans lesquelles l'organisme détient une participation.

Les autres immobilisations financières correspondent aux autres titres immobilisés qui sont définis comme des titres que l'organisme a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à brève échéance. Ces titres ne lui permettent pas d'exercer une influence sur l'émetteur. Les immobilisations financières comprennent également les prêts et les dépôts et cautionnements.

La comptabilisation d'une immobilisation financière intervient à la date à laquelle les droits qu'elle confère sont obtenus. Cette date correspond généralement à la date du versement des fonds à l'entité émettrice ou au vendeur de cet actif.

II. EVALUATION LORS DE LA COMPTABILISATION INITIALE ET A LA DATE DE CLOTURE

II.1. Participations

II.1.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Lors de la comptabilisation initiale, l'évaluation des participations dépend des modalités d'entrée dans le patrimoine de l'organisme : acquisition à titre onéreux, à titre gratuit ou par voie d'échange, participations reçues dans le cadre d'un apport en nature.

Les participations acquises à titre onéreux sont comptabilisées au coût (coût d'acquisition pour les titres achetés ou prix d'émission pour les titres créés ou souscrits lors d'une augmentation de capital). La norme rappelle que le « coût » est constitué du prix d'achat majoré des frais directement attribuables. Elle prévoit que ces frais peuvent être comptabilisés en charges.

Les participations reçues à titre d'apport en nature sont comptabilisées à la valeur figurant dans la convention d'apport. Cette rédaction, conforme au Plan comptable général, ne préjuge pas du mode d'évaluation retenue dans le traité d'apport.

Les participations acquises à titre gratuit ou par voie d'échange sont dans le cas général comptabilisées à leur valeur vénale. Par exception, les titres obtenus à la suite d'un échange sans substance commerciale sont entrés au bilan pour la valeur comptable des titres abandonnés dans l'échange, conformément aux dispositions prévues par le Plan comptable général. A titre d'illustration, la fusion de deux filiales de l'organisme détenues à 100% entraîne l'échange des actions de la filiale absorbée contre des actions de la filiale absorbante. Puisque la filiale subsistante a les mêmes activités que celles des deux filiales fusionnées, cet échange d'actions peut être considéré comme sans substance commerciale.

II.1.2. Evaluation à la date de clôture

L'évaluation des participations à la date de clôture se fonde sur leur valeur d'utilité, c'est-à-dire le montant que l'organisme accepterait de décaisser pour obtenir ces participations s'il avait à les acquérir.

Dans le cas où leur valeur d'utilité devient inférieure à leur valeur d'entrée dans les comptes de l'organisme, une dépréciation est enregistrée.

La norme précise également la règle d'affectation des dépréciations, dans le cas où l'organisme a une participation sur laquelle il détient également une créance. La dépréciation affecte, dans l'ordre et dans la limite de leurs montants, d'abord la participation, puis la créance. Si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs, une provision pour risques est constituée, le cas échéant, lorsque les conditions de comptabilisation d'un passif sont remplies.

S'agissant des participations dans des groupements d'intérêt économique (GIE) et des groupements d'intérêt public (GIP), les conditions de comptabilisation de ce passif sont généralement remplies, car leur forme juridique implique que chaque membre est indéfiniment et solidairement responsable du passif du groupement.

II.2. Créances rattachées à des participations

Les principes généraux de comptabilisation et d'évaluation des créances prévus par la norme sont similaires à ceux qui s'appliquent aux entreprises.

II.3. Autres immobilisations financières

II.3.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

A leur entrée au bilan de l'organisme, les autres immobilisations financières sont comptabilisées de la manière suivante :

- > les titres sont évalués selon les mêmes principes que ceux retenus pour les participations, fondés sur les modalités d'entrée dans le patrimoine ;

- > les créances, les prêts et les dépôts et cautionnement versés ou acquis sont comptabilisés à leur coût constitué du prix d'achat et de tous les coûts directement attribuables.

L'évaluation au coût des créances et des prêts permet de traiter aussi bien le cas général des créances ou prêts versés au débiteur par l'organisme que le cas particulier des créances et prêts existants acquis par lui.

II.3.2 Evaluation à la date de clôture

En matière d'évaluation à la date de clôture, la norme retient les dispositions du Plan comptable général selon lesquelles les titres sont évalués au cours moyen du dernier mois de l'exercice s'il s'agit de titres cotés et à leur valeur probable de négociation dans le cas de titres non cotés.

Après avoir comparé la valeur d'inventaire et le coût d'entrée des autres immobilisations financières, il en résulte 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.

III. EVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN

La norme indique qu'à la date de sortie, les participations, les créances rattachées aux participations et les autres immobilisations financières sont sorties du bilan pour leur valeur brute au bilan. Les dépréciations correspondantes sont annulées par une reprise au compte de résultat.

En cas de cession partielle de titres conférant les mêmes droits, la valeur d'entrée de la fraction conservée est estimée soit au coût d'achat moyen pondéré (CMP) soit en présumant que les titres conservés sont les derniers entrés (méthode premier entré – premier sorti).

Ces dispositions comptables ne préjugent pas du mode de présentation au compte de résultat des plus-values ou des moins-values de cession. Celles-ci peuvent être présentées en distinguant les diverses composantes des plus ou moins-values (prix de cession, valeur brute, reprise de dépréciations) ou en retenant un montant net. La méthode de présentation retenue est indiquée dans l'annexe.

IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

La norme 7 « Les immobilisations financières » du Recueil des normes comptables de l'Etat établit dès l'origine la distinction entre entités contrôlées par l'Etat et entités non contrôlées. Cette distinction pose les premiers jalons d'une future combinaison des comptes avec ceux des entités qu'il contrôle et structure la présentation de la norme applicable aux comptes de l'Etat. Elle emporte également des conséquences sur le mode d'évaluation des titres de participation correspondant à des entités contrôlées puisqu'à la date de clôture, ces titres sont évalués en valeur d'équivalence.

Ni la structuration de la norme, ni la méthode d'évaluation des entités contrôlées n'a été retenue pour les organismes publics. Les règles de consolidation applicables aux organismes dépendant de l'Etat ne nécessitent pas d'opérer dans leur comptes sociaux la distinction entre les participations dans des entités contrôlées et les participations dans des entités non contrôlées. Par ailleurs, la méthode d'évaluation en valeur d'équivalence n'est pas jugée nécessaire pour ces organismes. Elle constitue d'ailleurs dans le Plan comptable général²⁹ une méthode dérogatoire pour les entreprises, et est de surcroît très peu utilisée.

En revanche, les définitions des immobilisations financières s'appuient sur celles retenues dans le Recueil des normes comptables de l'État. En particulier, la norme retient la notion de liens durables entre l'organisme et ses participations.

La norme retient également les principes de comptabilisation initiale et d'évaluation ultérieure applicables pour l'Etat aux entités non contrôlées, qui consistent, à la date de clôture, à comparer le coût d'entrée des participations à leur valeur d'utilité, c'est-à-dire au coût que l'organisme accepterait de décaisser pour obtenir ces participations s'il devait les acquérir.

Dans la norme 7 « Les immobilisations financières » du Recueil des normes comptables de l'Etat, une distinction est effectuée entre les prêts et les avances en fonction de la durée de mise à disposition des fonds, tout en prévoyant un traitement comptable identique. Faute d'utilité pour les organismes publics, cette distinction n'a pas été retenue.

IV.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

La norme a été établie conformément aux principes du Plan comptable général. Les méthodes d'évaluation lors de la comptabilisation initiale, liées aux modalités d'entrée dans le patrimoine de l'organisme, reprennent les dispositions de droit commun du Plan comptable général. A cet égard, la notion de coût, correspondant au coût d'acquisition majoré des frais directement attribuables, a été reprise et étendue à toutes les catégories d'immobilisations financières.

En matière d'évaluation à la date de clôture, les méthodes d'évaluation de droit commun du Plan comptable général, fondées pour les titres de participation sur la valeur d'utilité, trouvent également à s'appliquer. Le cas échéant, les dispositions particulières relatives aux titres cotés ont été retenues pour les autres immobilisations financières.

Enfin, les dispositifs de droit commun en matière de dépréciation s'appliquent également.

IV.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

Il n'existe pas de norme IFRS traitant spécifiquement des immobilisations financières. Les dispositions comptables sont prévues, en fonction des caractéristiques de ces immobilisations, par les normes applicables aux instruments financiers IFRS 7 « Instruments financiers : informations à fournir », IAS 32 « Instruments financiers : présentation », IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation », les normes IAS 31 « Participation dans des coentreprises », IAS 28 « Participations dans des entreprises associées », et IAS 27 « Etats financiers consolidés et individuels ».

²⁹ Article 221-4 du règlement 2014-03 du 5 juin 2014 de l'Autorité des normes comptables relatif au Plan comptable général.

NORME N° 7 - LES IMMOBILISATIONS FINANCIERES

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITIONS

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

1.1. Participations et créances rattachées à des participations

1.1.1. Participations

Constituent des participations de l'organisme, les droits qu'il détient sur d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, qui créent un lien durable avec celles-ci.

La détention durable de droits permet d'exercer une influence sur l'entité ou d'en assurer le contrôle et peut prendre la forme d'une détention d'actions, de parts sociales, de droits de vote, etc.

S'agissant des droits de vote, ceux-ci peuvent être mis en évidence, dans le cas d'entités constituées sans capital, par la signature d'un accord contractuel, des statuts ou d'un règlement de l'entité.

- > Dans le cas d'une prise de contrôle, le détenteur de droits désire exercer une influence déterminante sur la gestion de l'entité concernée, par l'intermédiaire de représentants dans les organes de gestion (gérants ou administrateurs).
- > Dans le cas d'une prise de participation, le détenteur de droits recherche la création de liens durables avec la société émettrice dans le but d'obtenir des avantages divers, particulièrement d'ordre économique, par exemple des relations commerciales privilégiées.

1.1.2. Créances rattachées à des participations

Les créances rattachées à des participations représentent des prêts octroyés à des entités dans lesquelles l'organisme détient une participation.

Constituent également des créances rattachées à des participations les avances consolidables.

Au sens financier, ce sont des fonds ayant, pour l'entité qui les a reçus, le caractère de capitaux permanents. Pour les organismes qui ont un capital, ces avances sont destinées à être capitalisées. Pour les organismes sans capital, ces avances sont la contrepartie de droits dans l'entité bénéficiaire de l'avance (les avances versées à un groupement d'intérêt public (GIP) sans échéance de remboursement définie constituent des avances consolidables).

1.2. Autres immobilisations financières

Les autres immobilisations financières comprennent les autres titres immobilisés, les prêts et les dépôts et cautionnements versés.

- > Les autres titres immobilisés sont des titres, autres que les titres de participation, représentatifs de parts de capital (actions, parts de société...), de titres immobilisés de l'activité de portefeuille³⁰, de droits de créances (obligations, bons) que l'organisme a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Leur détention ne permet pas d'exercer une influence sur l'émetteur.
- > Les prêts accordés par l'organisme sont des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles pour une durée déterminée.
- > Les dépôts et cautionnements sont des sommes versées à des tiers à titre de garantie ou de cautionnement et indisponibles sur la durée de l'opération (dépôts de garantie de loyer, par exemple).

2. COMPTABILISATION

La comptabilisation d'une immobilisation financière intervient à la date à laquelle les droits qu'elle confère sont obtenus.

Les titres de participation reçus par l'organisme lors de la création de la société émettrice ou lors d'une augmentation du capital comprennent la partie non encore libérée des titres.

3. EVALUATION

3.1. Participations

3.1.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

A leur entrée dans le patrimoine de l'organisme, les participations sont évaluées selon les règles décrites ci-après pour chaque catégorie de titres.

3.1.1.1. Participations acquises à titre onéreux

Les participations acquises à titre onéreux sont comptabilisées à leur coût, constitué du prix d'achat et de tous les coûts directement attribuables³¹. Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes sont inclus dans le coût d'acquisition des titres acquis. En revanche, les coûts d'emprunt ne sont pas inclus dans le coût d'acquisition.

³⁰ Titres destinés à une activité de portefeuille, définie par l'avis n° 30 du Conseil national de la comptabilité du 13 février 1987 comme consistant « à investir tout ou partie de ses actifs dans un portefeuille de titres pour en retirer à plus ou moins longue échéance une rentabilité satisfaisante et qui s'exerce sans intervention dans la gestion des entreprises dont les titres sont détenus ».

³¹ Il est admis que les organismes soumis à l'impôt sur les sociétés puissent comptabiliser ces frais accessoires en charges, s'ils le souhaitent. L'option a un caractère irrévocable.

Dans le cas de participations reçues en contrepartie d'apport en nature, le coût s'entend de la valeur des apports exprimés dans la convention d'apport, éventuellement majoré des coûts directement attribuables.

3.1.1.2. Participations reçues à titre gratuit ou acquises par voie d'échange

Les participations reçues à titre gratuit sont comptabilisées à leur valeur vénale.

Les participations acquises par voie d'échange sont comptabilisées à leur valeur vénale, sauf dans le cas d'un échange sans substance commerciale. Dans ce cas, l'actif obtenu est comptabilisé à la valeur comptable de l'actif abandonné dans l'échange.

3.1.2. Evaluation à la date de clôture

A la date de clôture, les titres de participation sont évalués à leur valeur d'utilité. La valeur d'utilité représente ce que l'organisme accepterait de décaisser pour obtenir ces participations s'il avait à les acquérir.

L'évaluation peut s'appuyer sur des critères objectifs (capitaux propres, rentabilité), des éléments prévisionnels (perspective de rentabilité, conjoncture économique), voire des éléments subjectifs (utilité pour l'organisme détenant la participation), à condition toutefois que l'évolution de ces éléments ne provienne pas de circonstances accidentelles.

A la date de clôture, la valeur d'utilité est comparée au coût d'entrée. Les plus-values latentes mises en évidence par la comparaison ne sont pas comptabilisées. Les moins-values latentes donnent lieu à dépréciation des participations, sans compensation avec les plus-values latentes.

Lorsqu'un organisme enregistre une dépréciation relative à une participation sur laquelle il détient également une créance, la dépréciation affecte, dans l'ordre et dans la limite de leurs montants, d'abord la participation, puis la créance. Si la dépréciation est supérieure à ces valeurs d'actifs et que les conditions de comptabilisation d'un passif sont remplies, alors tout ou partie de l'excédent constitue une provision pour risques.

3.1.3. Evaluation lors de la sortie du bilan

Les participations sont sorties de l'actif du bilan de l'organisme pour leur valeur brute. Les dépréciations correspondantes sont annulées par une reprise au compte de résultat.

3.2. Créances rattachées à des participations

3.2.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Les créances rattachées à des participations sont inscrites dans les comptes de l'organisme au coût constitué du prix d'achat et de tous les coûts directement attribuables.

3.2.2. Evaluation à la date de clôture

La valeur d'inventaire des créances rattachées à des participations s'apprécie au regard du risque de non recouvrement de la créance.

Une dépréciation est constituée lorsque la valeur probable de recouvrement de la créance devient inférieure à sa valeur nette comptable. Elle représente une perte probable dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

3.2.3. Evaluation lors de la sortie du bilan

Lors de l'extinction de la créance, celle-ci est sortie de l'actif du bilan de l'organisme pour sa valeur brute. Les dépréciations correspondantes sont annulées par une reprise au compte de résultat.

3.3. Autres immobilisations financières

3.3.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

A leur entrée dans le patrimoine de l'organisme, les autres immobilisations financières sont comptabilisées selon les modalités présentées ci-après.

- > Les titres, autres que des titres de participation, acquis à titre onéreux sont comptabilisés au coût constitué du prix d'achat et de tous les coûts directement attribuables.
- > Les titres, autres que des titres de participation, acquis à titre gratuit sont comptabilisés à leur valeur vénale.
- > Les titres, autres que des titres de participation, acquis par voie d'échange sont comptabilisés à leur valeur vénale, sauf dans le cas d'un échange sans substance commerciale ; dans ce cas, l'actif obtenu dans l'échange est comptabilisé à la valeur comptable de l'actif abandonné dans l'échange.
- > Les titres reçus en contrepartie d'un apport en nature sont comptabilisés pour la valeur retenue dans la convention d'apport.
- > Les prêts sont comptabilisés au coût constitué du prix d'achat et de tous les coûts directement attribuables.
- > Les dépôts et cautionnements sont comptabilisés pour le montant versé.

3.3.2. Evaluation à la date de clôture

A la date de clôture, les autres immobilisations financières sont évaluées pour chaque catégorie selon les règles décrites ci-après.

3.3.2.1. Les autres titres immobilisés

A la date de clôture, la valeur d'inventaire des autres titres immobilisés, à l'exception des titres immobilisés de l'activité de portefeuille, est estimée :

- > pour les titres cotés, au cours moyen du dernier mois de l'exercice,
- > pour les titres non cotés, à leur valeur probable de négociation.

A la date de clôture, la valeur d'inventaire est comparée au coût d'entrée. Les plus-values latentes mises en évidence par la comparaison ne sont pas comptabilisées. Les moins-values latentes donnent lieu à dépréciations, sans compensation avec les plus-values latentes.

Par dérogation à la règle d'évaluation élément par élément, en cas de baisse anormale et momentanée des autres titres immobilisés cotés, l'organisme n'est pas obligé de comptabilisées, à la date de clôture de l'exercice, de dépréciation à concurrence des plus-values latentes normales constatées sur d'autres titres.

Les titres immobilisés de l'activité de portefeuille

A toute autre date que leur date d'entrée dans le patrimoine de l'organisme, les titres immobilisés de l'activité de portefeuille sont évalués par ligne de titres (et non pas globalement) et en retenant comme valeur d'inventaire une valeur qui tient compte des perspectives d'évolution générale de l'entité dont les titres sont détenus et qui soit fondée, notamment, sur la valeur de marché.

A la date de clôture, la valeur d'inventaire est comparée au coût d'entrée. Les plus-values latentes mises en évidence par la comparaison ne sont pas comptabilisées. Les moins-values latentes donnent lieu à dépréciations, sans compensation avec les plus-values latentes.

3.3.2.2. Les prêts, les dépôts et cautionnements

La valeur d'inventaire des prêts, et des dépôts et cautionnements s'apprécie au regard du risque de non recouvrement de la créance.

Une dépréciation est comptabilisée lorsque la valeur probable de recouvrement des prêts et des dépôts et cautionnements devient inférieure à leur valeur nette comptable. Elle représente une perte probable dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

3.3.3. Evaluation lors de la sortie du bilan

Les autres immobilisations financières sont sorties de l'actif du bilan de l'organisme pour leur valeur brute au bilan. Les dépréciations qui auraient pu être constituées sont reprises au compte de résultat.

4. PRESENTATION DES COMPTES ET INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

4.1. Présentation des comptes

Les intérêts courus sont rattachés au principal du prêt ou de la créance de l'organisme.

4.2. Informations à fournir dans l'annexe

4.2.1. Méthodes comptables

Les méthodes comptables mentionnées ci-après sont précisées dans l'annexe.

- > La méthode retenue, lors de la comptabilisation initiale, pour enregistrer les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes.
- > Les méthodes d'évaluation appliquées aux titres de participations, aux créances rattachées et aux autres immobilisations financières ainsi que les méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations.
- > L'utilisation de la dérogation pour l'évaluation des titres en cas de baisse anormale et momentanée de leur valeur.
- > Les méthodes d'évaluation des titres (premier entré - premier sorti, ou coût moyen pondéré) en matière de cessions.

- > La méthode suivie pour la présentation des résultats de cession au compte de résultat.

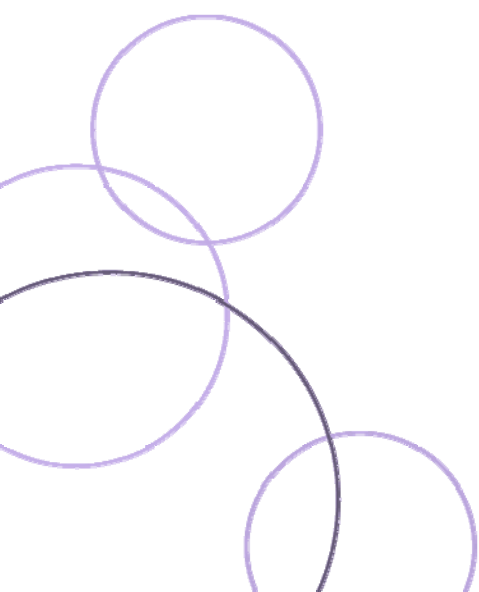
4.2.2. Informations chiffrées

Les informations présentées ci-après sont communiquées dans l'annexe.

- > Un tableau de mouvements des valeurs brutes indiquant les acquisitions, les cessions et les remboursements de l'exercice.
- > Un tableau de mouvements des dépréciations faisant apparaître les dotations comptabilisées au cours de l'exercice ainsi que les reprises effectuées au cours de l'exercice.
- > S'il est significatif, un commentaire du résultat de cession des immobilisations financières.
- > Des informations sur les filiales et les participations, notamment leurs capitaux propres et leur résultat sur la base des derniers comptes arrêtés.
- > La valeur estimative du portefeuille de titres immobilisés de l'activité de portefeuille, selon les critères d'évaluation retenus, et des explications sur la variation de la valeur globale de ce portefeuille à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.
- > L'état des échéances des créances et des prêts à la clôture en distinguant les échéances à plus d'un an et les échéances à moins d'un an.
- > Les engagements de versement de prêt.



NORME 8 LES STOCKS



EXPOSÉ DES MOTIFS	99
I. DÉFINITION	99
I.1. Définition	99
I.2. Distinction entre stocks et immobilisations corporelles	100
I.3. Seuils de signification.....	100
II. COMPTABILISATION.....	101
III. EVALUATION	101
III.1. Principes d'évaluation.....	101
III.2. Les composantes du coût des stocks	102
III.3. Méthodes de détermination du coût des éléments stockés fongibles	103
III.4. Dépréciation des stocks	103
IV. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS.....	103
IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat.....	103
IV.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	103
IV.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	103
DISPOSITIONS NORMATIVES	105
1. DEFINITION	105
2. COMPTABILISATION.....	105
3. EVALUATION	106
3.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale	106
3.1.1 Coût d'acquisition des stocks acquis à titre onéreux.....	106
3.1.2 Coût de production des stocks et en-cours produits par l'organisme	106
3.1.3 Valeur vénale des stocks reçus à titre gratuit ou par voie d'échange.....	107
3.2. Méthodes de détermination du coût des éléments stockés	107
3.2.1. Eléments non fongibles.....	107
3.2.2. Eléments fongibles.....	107
3.3. Evaluation à la date de clôture	108
3.3.1. Biens et en-cours de production de services destinés à être vendus dans des conditions normales de marché	108
3.3.2. Biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique	108
3.3.3. Stocks faisant l'objet d'un contrat de vente ferme	108
3.3.4. Difficultés à déterminer le coût d'acquisition ou de production	109
3.4. Comptabilisation de la variation des stocks	109
4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE	109
4.1. Méthodes comptables	109
4.2. Informations chiffrées	109

NORME N° 8 – LES STOCKS

EXPOSÉ DES MOTIFS

La norme définit les dispositions comptables relatives aux stocks. 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'organisme 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 (par exemple : études, travaux d'ingénierie, etc.). 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'organisme, les stocks sont susceptibles de comprendre¹ :

- > les approvisionnements de consommables,
- > les matériels d'entretien,
- > les pièces détachées pour les immobilisations corporelles autres que celles traitées dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles »²,
- > les produits finis et 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),
- > les stocks détenus par les tiers dès lors que l'organisme en a le contrôle,
- > les terrains et les biens immobiliers acquis en vue de leur revente.

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 ».

I.2. Distinction entre stocks et immobilisations corporelles

Les stocks se distinguent des immobilisations corporelles par les deux critères suivants.

- > La durée d'utilisation

Une immobilisation corporelle est un actif destiné à servir de façon durable à l'activité de l'organisme. Au contraire, un stock est consommé au premier usage ou rapidement.

- > La destination

Une immobilisation corporelle est un actif destiné soit à être utilisé par l'organisme dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit à être loué à des tiers, soit à être utilisé à des fins de gestion interne.

En revanche, un stock de biens est destiné :

- soit à être vendu ou à être distribué pour un prix nul ou symbolique dans le cours normal de l'activité,
- soit à être consommé dans le processus de production ou de prestation de services.

Un encours de prestations de service est, quant à lui, destiné à être vendu à des conditions normales de marché.

Particularité des pièces de rechange

Les pièces de rechange et le matériel d'entretien sont en règle générale comptabilisés en stocks. Néanmoins, constituent des immobilisations corporelles :

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

I.3. Seuils de signification

Compte tenu de la frontière parfois ténue entre stocks et charges, des seuils unitaires³ de signification peuvent être fixés par l'organisme, et déterminés, par exemple, par catégories d'éléments, par types de processus de production de biens ou services, ou par types d'activités concernées.

La fixation de ces seuils a pour but d'assurer un lien concret entre la comptabilité générale de l'organisme et la gestion des stocks telle qu'elle est pratiquée par les gestionnaires, pour leurs propres besoins.

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

II. COMPTABILISATION

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

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 livré.

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'organisme.
- > 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.

III. EVALUATION

III.1. 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. 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.

III.2. Les composantes du coût des stocks

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

De manière générale, le coût des stocks comprend la valeur initiale de ces stocks⁵, les coûts de transformation et d'autres coûts.

Dans le cas d'une prestation de service rattachée à un service marchand individualisable, les stocks comprennent les coûts du service pour lesquels l'organisme n'a pas encore comptabilisé le produit correspondant : ces coûts sont principalement constitués des coûts de main-d'œuvre et des autres frais de personnel directement engagés pour fournir le service, y compris le personnel d'encadrement et les frais généraux attribuables. La main-d'œuvre et les autres coûts relatifs aux ventes et au personnel administratif général, et plus globalement les frais généraux administratifs et les frais de commercialisation, ne sont pas inclus dans le coût des stocks, mais sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

Les autres coûts ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autres qu'administratifs, en sus de leur coût de production, ou les coûts de conception de produits à l'usage de destinataires spécifiques.

En revanche, sont notamment exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus :

- > les montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production ;
- > les coûts de stockage, à moins que ces coûts ne soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production.

De façon générale, les organismes ne sont pas autorisés à emprunter. Néanmoins, pour ceux qui le sont et recourent à ce mode de financement pour mener à bien leur activité, les coûts d'emprunts⁶ peuvent être incorporés dans le coût des stocks.

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

⁵ i.e. coût d'acquisition, coût de production ou valeur vénale.

⁶ et frais financiers assimilés.

III.3. Méthodes de détermination du coût des éléments stockés fongibles

La norme ouvre la possibilité d'utiliser différentes méthodes pour déterminer les coûts des éléments stockés.

III.4. 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 ne sont dépréciés qu'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 services pour l'organisme.

IV. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

Les dispositions de cette norme sont similaires à celles retenues dans la norme 8 « Les stocks » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Néanmoins, certains stocks de l'Etat sont caractéristiques de ses fonctions régaliennes. C'est pourquoi la norme du Recueil des normes comptables de l'Etat comporte des développements particuliers.

Par ailleurs, pour les organismes qui empruntent et recourent à ce mode de financement pour mener à bien leur activité, les coûts d'emprunts⁷ peuvent être incorporés dans le coût des stocks. Cette possibilité n'est pas prévue dans le Recueil des normes comptables de l'Etat.

IV.2. 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.

IV.3. 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.

⁷ et frais financiers assimilés.

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 ».

NORME N° 8 – LES STOCKS

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITION

Un stock est un actif.

Les stocks comprennent les biens acquis, produits ou détenus par l'organisme :

- > pour être vendus, distribués à un prix nul ou symbolique dans le cours normal de l'activité (y compris, par exemple, les marchandises, les terrains ou les biens immobiliers acquis pour la revente) ou utilisés dans le cadre des activités de l'organisme,
- > 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'organisme ;
- > 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 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'organisme supporte les risques et charges et bénéficie des avantages afférents à la détention du stock constitue une présomption de l'existence du contrôle.

En conséquence, la comptabilisation d'un élément en stock 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. EVALUATION

3.1 Evaluation lors de la comptabilisation initiale

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'organisme, 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 comprend la valeur initiale de ces stocks³⁹, les coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Pour les organismes qui sont autorisés à emprunter et recourent à ce mode de financement pour mener à bien leur activité, les coûts d'emprunts⁴⁰ peuvent être incorporés dans le coût des stocks.

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. En revanche, les coûts de structures dédiés sont inclus.

3.1.2 Coût de production des stocks et en-cours produits par l'organisme

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 proportionnellement, ou presque, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main d'œuvre indirecte.

³⁹ i.e. coût d'acquisition, coût de production ou valeur vénale selon les situations.

⁴⁰ et frais financiers assimilés.

Les coûts administratifs sont exclus du coût de production. En revanche, les coûts de structures dédiés sont inclus.

Pour des raisons pratiques, si elles donnent des résultats proches du coût, l'organisme peut décider d'utiliser, 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.

> Evaluation sur la base des coûts standards

Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficacité et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.

> Evaluation sur la base du prix de détail

Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage approprié de marge brute et de frais de commercialisation. Le pourcentage de marge brute utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque catégorie d'articles est le cas échéant appliqué.

Les frais de commercialisation correspondent aux coûts directement attribuables à la vente (comme par exemple, les commissions sur vente).

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. A cette fin, le coût des stocks est déterminé différemment selon que les éléments du stock sont considérés comme non fongibles (identifiables) ou fongibles (interchangeables).

3.2.1. Eléments non fongibles

Les éléments non fongibles (ou identifiables) sont les articles ou catégories individualisables qui ne sont pas interchangeables, ainsi que ceux qui sont matériellement identifiés et affectés à des projets spécifiques. Leur coût en stocks est déterminé article par article ou catégorie par catégorie, à leur coût réel.

3.2.2. Eléments 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'organisme doit impérativement utiliser la même méthode pour tous les stocks de même nature et d'usage similaire.

3.3 Evaluation à la date de clôture

3.3.1. Biens et en-cours de production de services destinés à être vendus dans des conditions normales de marché

A la date de clôture, pour les biens et 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'inventaire⁴¹ sont comparés et la plus faible des deux valeurs est retenue.

La valeur d'inventaire est la plus élevée⁴² 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.

3.3.2. Biens destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique

Les stocks de biens distribués pour un prix nul ou symbolique ou utilisés dans le cadre des activités de l'organisme 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

A la date de clôture de l'exercice, le coût d'entrée est toujours retenu pour les stocks et les productions en cours qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution interviendra ultérieurement, 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.

Le coût d'entrée est également retenu pour la fixation de la valeur des 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.

⁴¹ Le concept de valeur d'inventaire est équivalent à celui de valeur actuelle tel qu'il figure dans le Plan comptable général.

⁴² 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. Dans la généralité des cas, elle est déterminée en fonction des flux nets de trésorerie attendus (dans le cas des stocks, les flux nets de trésorerie futurs devraient tenir compte non seulement du prix de vente estimé de ces stocks, mais également des coûts nécessaires à leur achèvement et à leur distribution).

3.3.4. 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'organisme, 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 valeur⁴³ 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 A 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.

4.2. Informations chiffrées

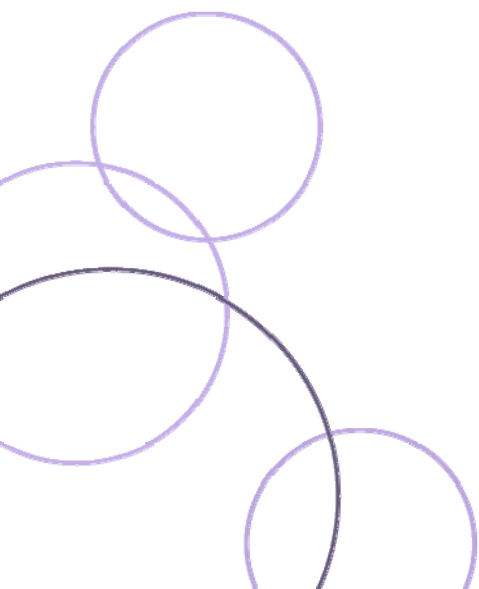
L'annexe mentionne :

- > la valeur brute par catégories appropriées à l'activité de l'organisme ;
- > les montants des dépréciations selon les mêmes catégories.

⁴³ hors dépréciation éventuelle.



NORME 9
LES CREANCES
DE L'ACTIF CIRCULANT



EXPOSÉ DES MOTIFS	112
I. DEFINITIONS ET CHAMP D'APPLICATION	112
I.1. Définitions	112
I.2. Champ d'application	112
II. COMPTABILISATION.....	112
II.1. Principes généraux	112
II.2. Comptabilisation des décisions d'apurement des créances	112
II.3. Comptabilisation des transactions	113
II.4. Comptabilisation des dépréciations de créances	113
II.5. Sortie du bilan.....	113
III. EVALUATION	114
III.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale	114
III.2. Evaluation à la date de clôture	114
IV. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS.....	114
IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat.....	114
IV.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	114
IV.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	114
DISPOSITIONS NORMATIVES	116
1. DEFINITIONS ET CHAMP D'APPLICATION	116
1.1. Définitions	116
1.2. Champ d'application	116
2. COMPTABILISATION.....	117
2.1. Principes généraux	117
2.2. Comptabilisation des décisions d'apurement des créances.....	117
2.3. Comptabilisation des transactions	117
2.4. Comptabilisation des dépréciations de créances	118
2.5. Sortie du bilan	118
3. EVALUATION	118
3.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale	118
3.2. Evaluation à la date de clôture	118
4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE	118

NORME N° 9 – LES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

EXPOSÉ DES MOTIFS

La norme définit les règles de comptabilisation et d'évaluation des créances de l'actif circulant.

I. DEFINITIONS ET CHAMP D'APPLICATION

I.1. Définitions

Telles qu'elles sont définies dans les dispositions normatives, les créances de l'actif circulant répondent à la définition générale d'un actif. Un actif est un élément du patrimoine ayant une valeur économique positive pour l'organisme, c'est-à-dire une ressource contrôlée dont il attend des avantages économiques futurs.

Les créances de l'actif circulant incluent les charges constatées d'avance qui sont des actifs correspondant à des achats de biens ou de services dont la fourniture interviendra ultérieurement. Elles incluent également les produits à recevoir.

I.2. Champ d'application

Les créances de l'actif circulant recouvrent les créances sur des entités publiques, les créances sur les clients et comptes rattachés, les créances sur les redevables, les avances et acomptes versés, les créances correspondant à des opérations pour compte de tiers, les créances sur les autres débiteurs et les charges constatées d'avance.

Les créances de l'actif circulant excluent les créances traitées par d'autres normes, telles que les créances rattachées à des participations et les prêts effectués par l'organisme, classés dans les immobilisations financières.

II. COMPTABILISATION

II.1. Principes généraux

Les critères de comptabilisation d'une créance de l'actif circulant prévus dans les dispositions normatives remplissent les conditions générales de comptabilisation d'un actif.

Les dispositions normatives précisent la date à laquelle une créance de l'actif circulant est comptabilisée.

II.2. Comptabilisation des décisions d'apurement des créances

Les dispositions normatives présentent les modalités de comptabilisation des décisions d'apurement des créances, qui diffèrent selon que la décision remet en cause ou non le bien-fondé de la créance initiale.

L'organisme peut être amené à prononcer trois types de décisions aboutissant à l'apurement (total ou partiel) des créances.

Les décisions d'apurement remettant en cause le bien-fondé de la créance

Les créances peuvent faire l'objet de décisions d'apurement qui les annulent en tout ou partie, suite à erreur de liquidation, contestation au fond ou application d'une disposition légale.

Les décisions d'admission en non-valeur

La procédure d'admission en non-valeur des créances peut être mise en œuvre dès lors que la dette d'un débiteur est manifestement irrécouvrable en raison de l'insolvabilité ou de la disparition de celui-ci. L'admission en non-valeur s'analyse comme une opération d'apurement comptable qui ne modifie pas le droit de l'organisme à l'égard de son débiteur (absence de remise en cause du bien-fondé de la créance).

Les remises gracieuses

L'organisme peut être amené à abandonner sa créance à titre gracieux, en application de textes législatifs qui l'y autorisent. Sans remettre en cause le bien-fondé de la créance initiale, ces décisions libèrent le débiteur des sommes qui lui étaient réclamées.

II.3. Comptabilisation des transactions

Les dispositions normatives indiquent comment comptabiliser une transaction.

La transaction est une procédure qui met fin à un différend qui s'est élevé, ou risque de s'élever entre les parties, et qui comporte des concessions réciproques.

La transaction relative à une créance résulte d'une négociation entre l'organisme et son débiteur.

II.4. Comptabilisation des dépréciations de créances

Une dépréciation est constituée lorsque la valeur probable de recouvrement de la créance (valeur d'inventaire) devient inférieure à sa valeur nette comptable.

Le retard de paiement, la dégradation de la situation financière du débiteur ou une transaction en cours de négociation constituent des indicateurs de dépréciation d'une créance.

II.5. Sortie du bilan

Les dispositions normatives décrivent les circonstances engendrant la sortie du bilan d'une créance. La différence éventuelle entre la valeur nette comptable de la créance sortie et le montant reçu en contrepartie est comptabilisée en résultat.

III. EVALUATION

III.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Les créances de l'actif circulant sont inscrites initialement à leur coût dans les comptes de l'organisme. Les dispositions normatives précisent la notion de coût selon que la créance est émise ou acquise par l'organisme.

III.2. Evaluation à la date de clôture

La dépréciation d'une créance est la différence entre sa valeur nette comptable et sa valeur d'inventaire.

La valeur d'inventaire d'une créance s'apprécie au regard du risque de non recouvrement de cette créance.

Les dispositions normatives précisent les deux modalités d'évaluation des dépréciations de créances. Le montant des dépréciations est en principe calculé à partir de l'examen de chaque créance. Lorsque les créances d'une même catégorie sont trop nombreuses pour permettre leur examen individuel, l'organisme peut mettre en œuvre une méthode d'évaluation statistique.

Il est en effet usuel de prévoir une évaluation de la valeur d'inventaire des créances fondée sur l'analyse de leur ancienneté.

IV. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

Les créances de l'Etat sont essentiellement des créances sur les redevables et des créances liées au rôle de régulateur économique et social de l'Etat. Bien que les créances des organismes soient de natures différentes, les règles de comptabilisation et d'évaluation des créances retenues dans la norme sont conformes à celles figurant dans le Recueil des normes comptables de l'État.

IV.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

Les règles générales de comptabilisation et d'évaluation des créances de l'actif circulant sont conformes aux principes du Plan comptable général.

IV.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

Dans la norme IAS 39 sur la comptabilisation et l'évaluation des actifs et passifs financiers, il existe quatre catégories d'actifs financiers, dont la catégorie des prêts et des créances qui inclut les créances de l'actif circulant.

Selon IAS 39, à la date de comptabilisation initiale, les créances sont évaluées à leur juste valeur majorée des coûts directement imputables qui, s'agissant de créances à court terme, correspond généralement au coût tel que défini dans la norme.

Selon la norme IAS 39, à la date de clôture, les créances sont évaluées au coût amorti en utilisant la méthode du taux d'intérêt effectif. Cette méthode d'évaluation est sans effet sur les créances à court terme ou a un effet insignifiant. Elle n'est donc pas prévue par la norme.

En ce qui concerne la dépréciation des créances de l'actif circulant, la mise en œuvre des dispositions de cette norme sur les dépréciations devraient aboutir à des montants équivalents à ceux issus de l'application de la norme IAS 39.

La norme IPSAS 29 reprend les mêmes dispositions que celles de la norme IAS 39.

NORME N° 9 – LES CRÉANCES DE L'ACTIF CIRCULANT

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITIONS ET CHAMP D'APPLICATION

1.1. Définitions

Les créances de l'actif circulant représentent un droit de l'organisme à exiger de ses débiteurs l'exécution d'une obligation (remise d'une chose, d'une somme d'argent, réalisation d'un service) à un terme convenu. Elles n'ont pas vocation à être immobilisées.

Les charges constatées d'avance sont des éléments de l'actif circulant qui correspondent à des achats de biens ou de services dont la fourniture interviendra ultérieurement.

1.2. Champ d'application

La présente norme s'applique :

- > aux créances sur des entités publiques, qui correspondent à des opérations faites avec l'Etat, des collectivités publiques et des organismes internationaux ;
- > aux créances sur les clients, et aux comptes rattachés, qui correspondent à des créances issues des ventes de biens ou de prestations de services ;
- > aux créances sur les redevables, qui correspondent aux produits de la fiscalité affectée ;
- > aux avances et acomptes versés par l'organisme ;
- > aux créances correspondant à des opérations pour compte de tiers, suivies notamment par les organismes dans le cadre des dispositifs transparents ;
- > aux créances sur les autres débiteurs ;
- > aux charges constatées d'avance.

La norme couvre également les produits à recevoir.

La présente norme ne s'applique pas :

- > aux créances rattachées à des participations (cf. norme 7 « Les immobilisations financières ») ;
- > aux prêts accordés par l'organisme (cf. norme 7 « Les immobilisations financières ») ;
- > aux créances liées aux opérations de trésorerie (cf. norme 10 « Les composantes de la trésorerie ») ;
- > aux dépôts de garantie (cf. norme 11 « Les dettes financières et les instruments financiers à terme »).

2. COMPTABILISATION

2.1. Principes généraux

La comptabilisation d'une créance de l'actif circulant répond aux conditions générales de comptabilisation d'un actif, à savoir :

- > il est probable que l'entité bénéficiera des avantages économiques futurs correspondants ;
- > la créance est identifiable ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

La comptabilisation d'une créance intervient à la date à laquelle les droits qu'elle génère sont obtenus. Dans le cas d'une vente de biens ou de services, la créance est comptabilisée lors du transfert du contrôle des biens ou des services à l'acheteur.

Les créances entrant dans le champ d'application de la présente norme et comptabilisées à l'actif ont pour contrepartie :

- > un produit si les conditions de comptabilisation des produits sont remplies ;
- > si les conditions de comptabilisation des produits ne sont pas remplies, soit un compte de passif, soit un compte de trésorerie pour les avances et acomptes versés.

2.2. Comptabilisation des décisions d'apurement des créances

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

- > Les décisions remettant en cause le bien-fondé de la créance.

Ces décisions qui concernent les réductions ou annulations de créances ont pour objet de redresser des erreurs de liquidation des créances ou des erreurs liées à leur date de comptabilisation.

Lorsque la décision d'apurement intervient avant l'arrêté de l'exercice au cours duquel la créance a été comptabilisée, les écritures initiales sont corrigées. Lorsque la décision d'apurement intervient après l'arrêté de l'exercice au cours duquel la créance a été comptabilisée, il convient de comptabiliser la rectification en tant que correction d'erreur (se référer à la norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs »).

- > Les décisions ne remettant pas en cause le bien-fondé de la créance.

Ces décisions sont comptabilisées en charges de fonctionnement. L'admission en non-valeur et la remise gracieuse entrent dans cette catégorie.

2.3. Comptabilisation des transactions

Les effets de la transaction sont constatés dans les comptes de l'exercice au cours duquel la transaction a formellement abouti.

2.4. Comptabilisation des dépréciations de créances

Une dépréciation est constituée lorsque la valeur probable de recouvrement de la créance devient inférieure à sa valeur nette comptable. Elle représente une perte probable dont les effets ne sont pas jugés irréversibles.

Les dotations et reprises liées aux dépréciations de créances sont comptabilisées respectivement en charges et produits de fonctionnement.

2.5. Sortie du bilan

La créance est sortie du bilan à la date de son règlement, de sa cession, de sa prescription ou d'une décision d'apurement.

3. EVALUATION

3.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Les créances de l'actif circulant sont inscrites initialement à leur coût dans les comptes de l'organisme.

Pour les créances émises par l'organisme, le coût correspond au montant dû à l'organisme par le tiers.

Les créances acquises sont comptabilisées à leur coût constitué du prix d'achat et de tous les coûts directement attribuables.

3.2. Evaluation à la date de clôture

La valeur d'inventaire des créances correspond à leur montant probable de recouvrement.

Le montant des dépréciations est calculé à partir de l'examen de chaque créance. Une méthode statistique peut être utilisée dans les cas où les créances d'une même catégorie sont trop nombreuses pour permettre leur examen individuel.

A la date de clôture, les charges constatées d'avance sont évaluées au montant comptabilisé pour un bien ou une prestation de service qui n'a pas été livré.

4. INFORMATIONS À FOURNIR DANS L'ANNEXE

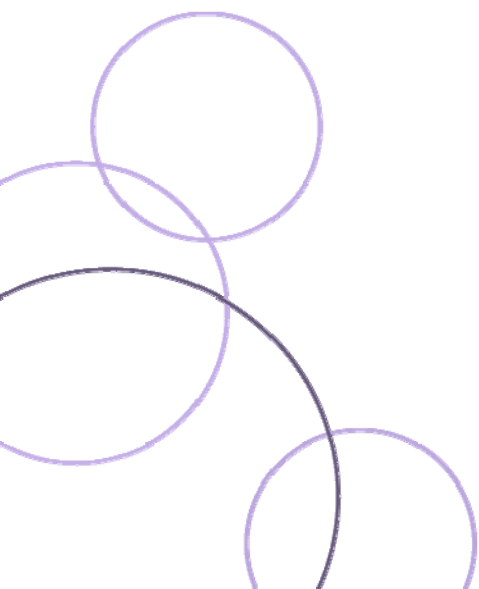
L'annexe présente la méthode utilisée pour le calcul des dépréciations de créances.

L'annexe fournit la ventilation des créances par échéance à un an au plus et à plus d'un an.

L'annexe donne une information sur les décisions d'apurement de créances par nature de décision.



NORME 10
LES COMPOSANTES
DE LA TRESORERIE



EXPOSÉ DES MOTIFS	121
I. CHAMP D'APPLICATION	121
II. DEFINITIONS	121
II.1. Les éléments d'actif	121
II.2. Les éléments de passif	122
II.3. Les éléments rattachés	122
III. COMPTABILISATION ET EVALUATION	122
III.1. Comptabilisation	122
III.2. Evaluation lors de la comptabilisation initiale	122
III.3. Evaluation à la date de clôture	122
IV. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS	123
IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat.....	123
IV.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	123
IV.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	123
DISPOSITIONS NORMATIVES	124
1. CHAMP D'APPLICATION	124
2. DEFINITIONS	124
2.1. Les éléments d'actifs	124
2.1.1. Les disponibilités	124
2.1.2. Les valeurs mobilières de placement	124
2.2. Les éléments de passif	124
2.3. Les éléments rattachés	125
3. COMPTABILISATION ET EVALUATION	125
3.1. Comptabilisation	125
3.1.1. Les disponibilités	125
3.1.2. Les valeurs mobilières de placement	125
3.1.3. Les éléments de passif composant la trésorerie	125
3.2. Evaluation à la comptabilisation initiale.....	126
3.3. Evaluation à la date de clôture	126
4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE	126

NORME N° 10 – LES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. CHAMP D'APPLICATION

La norme présente les éléments d'actif et de passif composant la trésorerie des organismes et définit les dispositions comptables applicables à ces éléments.

Les organismes conduisent leurs opérations de gestion de trésorerie dans le cadre législatif ou réglementaire en vigueur. Ainsi, pour les organismes inclus dans le champ d'application du décret sur la gestion budgétaire et comptable publique du 7 novembre 2012, l'article 47 indique que la trésorerie disponible est déposée au Trésor. L'article 197 prévoit cependant que par dérogation à l'article 47 et sur autorisation ministérielle, les organismes peuvent déposer leurs fonds à la Banque de France ou dans un établissement de crédit.

En complément du cadre législatif ou réglementaire applicable, ces opérations sont en général autorisées par les organes d'administration de l'entité.

Les produits et les charges relatifs aux éléments de la trésorerie, qu'il s'agisse d'intérêts, de dividendes ou de produits de cession de valeurs mobilières sont traités dans la norme 4 « Les produits » et la norme 2 « Les charges ».

II. DEFINITIONS

II.1. Les éléments d'actif

La trésorerie des organismes est constituée de disponibilités et des valeurs mobilières utilisées pour le placement à court terme de leurs disponibilités.

Les disponibilités sont les espèces détenues par l'organisme et toutes les valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal. Les comptes à terme dont la durée n'excède pas trois mois entrent dans le cadre de la norme.

La norme reprend la définition des valeurs mobilières de placement donnée par le code de commerce et le code monétaire et financier⁴⁴.

La norme identifie les équivalents de trésorerie, qui figurent également dans le Recueil des normes comptables de l'Etat. Les équivalents de trésorerie constituent une sous-catégorie des valeurs mobilières de placement. Dans la norme, leur définition est fondée sur celle fournie par la norme comptable internationale IAS 7 « Etat des flux de trésorerie ». Les équivalents de trésorerie sont des placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur. En pratique, ces placements ont une durée de vie courte, généralement moins de trois mois à leur date d'acquisition. A titre d'illustration, ils peuvent prendre la forme d'obligations à taux

⁴⁴ Article L.228-1 du code de commerce et articles L.211-1 et L.211-2 du code monétaire et financier.

variable remboursables à moins de trois mois, ou d'OPCVM monétaires. Le fait de qualifier ces éléments d'équivalent de trésorerie n'emporte aucune spécificité en matière de comptabilisation initiale ou d'évaluation.

La norme ne prévoit pas de dispositions pour les cessions de créances à des établissements bancaires dans la mesure où les organismes ne réalisent pas ce type d'opérations.

II.2. Les éléments de passif

Les éléments de la trésorerie passive sont la contrepartie de fonds reçus remboursables à vue ou à très court terme et pouvant donner lieu à rémunération.

II.3. Les éléments rattachés

En termes de présentation, la norme précise que les intérêts courus et les rémunérations relatifs aux actifs et passifs de trésorerie ont la nature d'actifs et de passifs. Ils sont présentés au bilan dans des comptes d'intérêts courus rattachés aux postes qui les ont générés et non dans des comptes de régularisation.

III. COMPTABILISATION ET EVALUATION

III.1. Comptabilisation

Les disponibilités et les valeurs mobilières de placement sont comptabilisées dans l'exercice au cours duquel les valeurs correspondantes sont acquises.

Les éléments de passif composant la trésorerie sont comptabilisés dans l'exercice au cours duquel les obligations correspondantes sont nées.

III.2. Evaluation 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.

III.3. Evaluation à la date de clôture

Les disponibilités en devises existant à la date de clôture de l'exercice sont converties 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 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.

En cas de baisse anormale et momentanée de la valeur des titres détenus, contrairement aux dispositions du Plan comptable général, la possibilité d'une compensation des moins-values latentes avec les plus-values latentes normales constatées sur d'autres titres n'a pas été retenue. En effet, cette option n'est pas adaptée à la trésorerie des établissements dont le portefeuille de valeurs mobilières est généralement limité.

IV. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

La norme sur les composantes de la trésorerie du Recueil des normes comptables de l'Etat vise un ensemble d'opérations spécifiques. En effet, elle concerne en particulier les opérations faites avec les correspondants du Trésor, précise les dispositions en matière de créances et dettes relatives à des dépôts de fonds sur le marché interbancaires et auprès des Etats de la zone euro.

Dès lors, elle traite principalement de sujets sans rapport avec les opérations menées dans les organismes publics.

IV.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

Les principes énoncés par le Plan comptable général en matière de comptabilisation et d'évaluation des opérations de trésorerie ne divergent pas de ceux de la norme.

La norme identifie toutefois les équivalents de trésorerie, alors que le Plan comptable général n'en fait pas mention.

IV.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

Les dispositions relatives aux composantes de la trésorerie sont incluses dans les normes internationales IFRS 9 « Instruments financiers », IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation » et IPSAS 29 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation ». Ces normes présentent, entre autres, une classification des actifs financiers, dont ceux qui composent la trésorerie, et les dispositions comptables y afférentes. Dans ces référentiels internationaux, les éléments qui composent la trésorerie sont généralement évalués à la juste valeur, et les variations de valeur sont comptabilisées en résultat. La norme n'a pas retenu ces principes.

NORME N° 10 – LES COMPOSANTES DE LA TRESORERIE

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

Le champ d'application de la norme inclut les actifs et les passifs composant la trésorerie de l'organisme ainsi que les éléments rattachés à ces actifs et passifs.

Ces éléments sont en général approuvés par les organes d'administration de l'entité et doivent être en conformité avec le cadre législatif ou réglementaire en vigueur.

2. DEFINITIONS

2.1. Les éléments d'actifs

Les actifs figurant dans le champ de la norme comprennent les disponibilités, les valeurs mobilières de placement, ainsi que les intérêts courus rattachés à ces actifs.

2.1.1. Les disponibilités

Les disponibilités sont les espèces détenues par l'organisme et toutes les valeurs qui, en raison de leur nature, sont immédiatement convertibles en espèces pour leur montant nominal.

Elles comprennent :

- > les espèces détenues par l'organisme ;
- > les dépôts à vue : les fonds sur les comptes au Trésor, sur les comptes bancaires, en euros ou en devises ;
- > les valeurs à l'encaissement ou à l'escompte, présentées à l'actif du bilan de l'organisme.

2.1.2. Les valeurs mobilières de placement

Les valeurs mobilières de placement sont des titres 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.

Parmi les valeurs mobilières de placement, les équivalents de trésorerie sont des placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.

2.2. Les éléments de passif

Les éléments de passif sont la contrepartie de fonds reçus remboursables à vue ou à très court terme et pouvant donner lieu à rémunération.

Ils comprennent les dettes qui, en raison de leur nature, sont immédiatement exigibles en espèces pour leur montant nominal (découverts bancaires, effets à payer à échéance immédiate) ainsi que les intérêts courus rattachés à ces passifs.

Les autres éléments de passif composant la trésorerie sont les dettes liées à l'utilisation des lignes de crédit. Les lignes de crédit sont les autorisations souscrites auprès d'intermédiaires financiers pour une durée généralement brève, afin de financer le décalage temporaire entre le paiement des dépenses et l'encaissement des recettes.

2.3. Les éléments rattachés

Les intérêts courus et les rémunérations relatifs aux actifs et passifs de trésorerie sont rattachés aux opérations qui les ont générés.

3. COMPTABILISATION ET EVALUATION

3.1. Comptabilisation

3.1.1. Les disponibilités

Les disponibilités sont comptabilisées dans l'exercice au cours duquel les valeurs correspondantes sont acquises.

Les valeurs à l'encaissement sont comptabilisées :

- > pour les chèques, lors de leur remise à l'encaissement ;
- > pour les effets de commerce, lors de leur remise à l'encaissement ou à l'escompte ;
- > pour les autres moyens de paiement, selon le cas, lors de leur remise à l'encaissement ou lors de leur échéance.

Les décaissements sur les comptes bancaires sont comptabilisés :

- > pour les chèques et les ordres de virement émis, lors de leur émission ;
- > pour les prélèvements, sur la base de l'avis reçu de la banque.

3.1.2. Les valeurs mobilières de placement

Les valeurs mobilières de placement sont comptabilisées dans l'exercice au cours duquel les droits correspondants sont acquis.

Pour les besoins de la présentation, il est possible de créer différentes rubriques permettant d'identifier les divers types de valeurs mobilières.

3.1.3. Les éléments de passif composant la trésorerie

Les éléments de passif composant la trésorerie sont comptabilisés dans l'exercice au cours duquel les obligations correspondantes sont nées.

Les dettes liées aux lignes de crédit sont comptabilisées lors de l'utilisation des autorisations souscrites.

3.2. Evaluation à la comptabilisation initiale

Les disponibilités en euros sont comptabilisées initialement à leur montant nominal.

Les valeurs mobilières de placement sont comptabilisées à leur prix d'achat, les frais accessoires d'acquisition étant comptabilisés en charges.

Lors de la comptabilisation initiale, les éléments de la trésorerie acquis en devises sont convertis au cours du marché du jour de la transaction.

3.3. Evaluation à la date de clôture

Les disponibilités en devises existant à la date de clôture de l'exercice sont converties en euros 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 donnent lieu à dépréciations, sans compensation avec les plus-values latentes.

Les intérêts courus non échus des éléments d'actifs et de passifs composant la trésorerie sont constatés à la date de clôture de l'exercice.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

Une information est donnée sur les effets escomptés non échus et sur le montant des lignes de découverts autorisées.

S'agissant des valeurs mobilières de placement, une information est fournie sur :

- > la politique générale définie en matière de placement, le cadre législatif et réglementaire et les éventuelles dérogations obtenues en matière de gestion de trésorerie,
- > la nature / le type de valeurs mobilières de placement détenues,
- > les méthodes d'évaluation appliquées,
- > les méthodes utilisées pour le calcul des dépréciations et le montant des dépréciations par catégories,
- > la valeur de marché à la clôture des valeurs mobilières de placement, ainsi qu'une information sur les plus-values latentes, le cas échéant par catégorie de valeurs mobilières.



NORME 11
LES DETTES FINANCIERES
ET LES INSTRUMENTS
FINANCIERS A TERME



EXPOSÉ DES MOTIFS	129
I. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION	129
I.1. Contexte	129
I.2. Champ d'application	129
II. DEFINITIONS	129
III. COMPTABILISATION ET EVALUATION	130
III.1. Principes généraux	130
III.2. Evaluation lors de la comptabilisation initiale des dettes financières simples en euros	130
III.2.1. Emprunt simple	130
III.2.2. Réaménagements d'emprunts	130
III.3. Evaluation à la date de clôture des dettes financières simples en devises	131
III.4. Opérations de couverture	131
III.5. Emprunts structurés	131
III.6. Informations à fournir dans l'annexe	131
IV. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS	132
IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat	132
IV.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	132
IV.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	132
DISPOSITIONS NORMATIVES	134
1. CHAMP D'APPLICATION	134
2. DEFINITIONS	134
2.1 Dettes financières	134
2.1.1 Emprunts auprès des établissements financiers	135
2.1.2 Prêts et avances reçus de l'Etat ou des collectivités publiques	135
2.1.3 Titres négociables sur un marché	136
2.2. Instruments financiers à terme	136
2.3. Opérations de couverture	136
2.4. Positions ouvertes isolées	136
3. COMPTABILISATION ET EVALUATION	136
3.1. Dettes financières simples en euros	136
3.1.1 Fait générateur de la comptabilisation	136
3.1.2 Evaluation lors de la comptabilisation initiale	137
3.1.3 Evaluation en cours d'exercice et à la date de clôture	137
3.1.4 Extinction de la dette	137
3.1.5 Renégociation des conditions d'une dette	137
3.2. Dettes financières simples en devises	138
3.2.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale	138
3.2.2. Evaluation à la date de clôture	138
3.3. Emprunts émis sur le marché	138
3.3.1. Primes d'émission / primes de remboursement	138
3.3.2. Intérêts précomptés à l'émission	138
3.4. Emprunts indexés sur inflation	139
3.5. Emprunts dont le paiement des intérêts est différé	139
3.6. Emprunts structurés (à effet de levier)	139
3.7. Instruments financiers à terme	139
3.7.1. Opérations de couverture	140
3.7.2. Appels de marges sur instruments financiers à terme	140
3.7.3. Soutles	140
3.8. Opérations de couverture à effet de levier	140
3.8.1. Opérations avec composante de risque	140
3.8.2. Position ouverte isolée	141
4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE	141

NORME N° 11 - LES DETTES FINANCIÈRES ET LES INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION

I.1. Contexte

Cette norme présente les moyens de financement utilisés par les organismes dans le cadre de leurs activités. Ces moyens de financement comprennent principalement les emprunts, les dettes représentées par des titres, les instruments financiers et les opérations de couverture associées. L'énumération de diverses opérations financières dans les dispositions normatives ne signifie pas que les organismes peuvent automatiquement y avoir recours. Ces opérations doivent être autorisées par la loi et les organes de direction de l'entité.

Pour les ODAC (organismes divers d'administration centrale), l'article 12 de la loi de programmation des finances publiques du 28 décembre 2010⁴⁵ a encadré la souscription des nouveaux emprunts auprès des établissements financiers en limitant leur durée à douze mois. Cette disposition législative laisse ainsi ouverte la possibilité de recourir à des financements bancaires inférieurs à douze mois afin de répondre à des besoins de trésorerie. Par ailleurs, les dispositions normatives s'appliquent aux financements mis en œuvre avant cette date.

I.2. Champ d'application

Sont inclus dans le champ d'application de la norme, les emprunts souscrits auprès des établissements financiers, les emprunts et autres dettes financières émis sous forme de titres, les prêts et avances reçus de l'Etat ou des collectivités publiques, les dépôts et cautionnement et les instruments financiers à terme ou instruments dérivés, notamment souscrits dans le cadre d'opérations de couverture.

La norme ne couvre pas la trésorerie passive qui est traitée dans la norme 10 « Les composantes de la trésorerie ». Elle ne détaille pas le traitement des dépôts et cautionnement reçus, considérant que ces opérations n'appellent pas d'analyse particulière.

II. DEFINITIONS

La norme définit les dettes financières et les instruments financiers à terme.

Bien que les organismes aient rarement recours aux emprunts complexes ou aux instruments financiers à terme, il a semblé utile de prévoir le traitement comptable de ces opérations. La norme ne définit pas les instruments financiers à terme, mais vise les instruments, figurant dans l'article D211-1-A du code monétaire et financier, partie réglementaire.

⁴⁵ Loi n° 2010-1645 du 28 décembre 2010 de programmation des finances publiques pour les années 2011 à 2014.

III. COMPTABILISATION ET EVALUATION

III.1. Principes généraux

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 précisent la date à laquelle cette dette est comptabilisée. Pour la comptabilisation d'un emprunt, cette date correspond à la date à laquelle l'emprunt est émis ou contracté. En pratique, lors de l'émission de l'emprunt ou de la souscription d'un contrat d'emprunt, la dette est enregistrée avec pour contrepartie un compte de tiers ; ce dernier est soldé par un compte de trésorerie lors de la mise à disposition des fonds.

Afin de refléter au mieux le coût du financement, les dispositions normatives prévoient l'étalement actuariel de tous les coûts se rapportant à l'emprunt non inclus dans le taux d'intérêt (primes, frais d'émission...). Néanmoins, en pratique, un étalement linéaire peut aussi être appliqué s'il ne conduit pas à des impacts en résultat significativement différents de ceux qui auraient été obtenus avec la méthode actuarielle.

III.2. Evaluation lors de la comptabilisation initiale des dettes financières simples en euros

III.2.1. Emprunt simple

Les dispositions normatives posent le principe général de comptabilisation d'un emprunt simple à sa valeur nominale ; les éventuels frais accessoires sont enregistrés à l'actif et sont étalés sur la durée de l'emprunt auquel ils se rapportent.

III.2.2. Réaménagements d'emprunts

La norme traite le cas des réaménagements d'emprunts. Afin d'assurer la transparence de l'information en matière de coût global de restructuration et d'assurer un traitement comptable homogène, quelle que soit la structuration de l'opération, il convient d'identifier le coût de l'opération, que ce coût soit payé immédiatement, capitalisé ou intégré dans le taux d'intérêt du nouvel emprunt.

La nouvelle dette est présumée émise au taux de marché.

La norme distingue les renégociations d'emprunts réalisés avec le même prêteur ou avec un prêteur différent. Lorsque la renégociation intervient entre les mêmes intervenants, les paiements d'indemnités de restructuration peuvent être reconnus au bilan de l'organisme et étalés sur la durée résiduelle de l'emprunt initial, à condition qu'ils ne conduisent pas à un taux manifestement hors marché.

Lorsque la renégociation est réalisée avec une nouvelle contrepartie, la renégociation a pour conséquence d'éteindre la dette d'origine et de mettre en place une nouvelle dette, émise par définition aux conditions du marché. Dès lors, les paiements liés au remboursement de la dette d'origine, y compris les indemnités de renégociation, le cas échéant, sont reconnus immédiatement dans le compte de résultat par l'organisme, et les frais liés à l'émission de la

nouvelle dette sont étalés sur la durée de l'emprunt auquel ils se rapportent selon la méthode actuarielle.

III.3. Evaluation à la date de clôture des dettes financières simples en devises

Une méthode simple, consistant à comptabiliser les écarts de change en résultat à la clôture a été privilégiée. Cette méthode s'écarte des règles applicables aux entreprises, qui conduisent à provisionner les pertes de change latentes mais à ne pas enregistrer les gains latents. En effet, les principes comptables appliqués aux entreprises sont issus du code de commerce qui interdit la comptabilisation des produits latents.

La comptabilisation dans le compte de résultat des gains et pertes de change potentiels à la clôture, sur le modèle de la comptabilisation de la trésorerie en devises, ne fait pas obstacle au principe de prudence qui figure dans le cadre conceptuel, et permet de présenter à tout moment la valeur de la dette à sa valeur de remboursement. Enfin, elle facilite la comptabilisation des opérations de couverture de change de la dette.

III.4. Opérations de couverture

La norme rappelle la définition d'une opération de couverture, qui consiste à adosser un élément de couverture à un élément couvert, et réduit de manière évidente le risque lié à cet élément. Lorsqu'un instrument dérivé est utilisé en couverture, le principe retenu consiste à comptabiliser l'opération couverte et les effets de la couverture simultanément dans le compte de résultat.

Le périmètre d'application étant essentiellement composé d'organismes non financiers, l'approche retenue pour la comptabilisation des opérations de couverture s'appuie sur les principes de droit commun.

III.5. Emprunts structurés

La norme rappelle que les emprunts structurés sont porteurs d'importants risques financiers dont l'évaluation *ex ante* est particulièrement complexe. Ces risques doivent faire l'objet d'une évaluation périodique, et aboutir, lorsqu'ils sont avérés, à la constitution de provisions. En matière d'évaluation des risques, les choix des indices financiers de référence et des méthodes d'évaluation sont réalisés par les organismes ou sous leur responsabilité.

III.6. Informations à fournir dans l'annexe

Les dispositions normatives prévoient de donner dans l'annexe des informations permettant de comprendre quels sont les instruments financiers auxquels l'organisme a recours (type de dette et d'instruments financiers à terme, maturité...) et quels sont les risques financiers auxquels il est exposé, (risque de taux, risque de change, risque de liquidité...), en particulier en cas de couverture.

Les informations à donner au titre du risque de liquidité pourraient inclure un tableau des flux de trésorerie contractuels présentés par type d'instruments (emprunt bancaire à taux fixe, à taux variable, emprunts obligataires, instruments financiers à terme...) et par échéance (en distinguant par exemple les échéances suivantes : inférieur à 1 an, 2 ans, 3 ans, 4 ans, 5 ans et plus de 5 ans).

IV. POSITIONNEMENT PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

Le Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE) présente les moyens de financement utilisés par l'Etat pour gérer la dette à long terme. A de nombreux égards, cette dette est très différente de celles contractées par les organismes, qui font l'objet d'un encadrement strict.

Ces moyens de financement utilisés par l'Etat, qui comprennent des dettes financières et des instruments financiers à terme, sont principalement mis en œuvre par l'Agence France Trésor, dont le portefeuille d'opérations est plus proche de celui d'un établissement financier que d'une entreprise commerciale.

La norme applicable aux organismes est conforme à celle applicable à l'Etat pour les emprunts, qu'il s'agisse d'emprunts simples ou d'emprunts assortis de primes d'émission ou de remboursement. La norme applicable aux organismes précise par ailleurs les éléments qui peuvent être inclus dans le coût d'entrée des emprunts.

En matière d'instruments financiers à terme, la norme a identifié deux cas de figures. Les opérations des organismes répondent aux critères de qualification des opérations de couverture, ou sont qualifiées de positions ouvertes isolées. Dans ces deux cas, les dispositions normatives des organismes sont cohérentes avec celles de l'Etat.

IV.2 Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

Les dispositions du Plan comptable général 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. Cependant, la norme a retenu l'incorporation des frais accessoires au coût global d'un emprunt, alors que le PCG ouvre également pour ces éléments, pour des raisons de déductibilité fiscale, l'option d'une comptabilisation 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, dont les principes sont issus du code de commerce, où les gains et pertes latents sont enregistrés au bilan, et où seules les pertes latentes impactent le résultat de l'exercice par le biais de la constitution de provisions.

IV.3 Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

La norme applicable aux organismes s'écarte des référentiels comptables internationaux IFRS et IPSAS, en particulier sur le principe de la comptabilisation systématique au bilan de la valeur de marché des instruments financiers à terme. Dans le cadre des opérations de couverture notamment, le principe le plus important est de reconnaître l'opération couverte et l'effet de la couverture simultanément. L'enregistrement de la totalité de la valeur de l'instrument financier à terme 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 et où, par définition, la couverture ne génère pas de risque supplémentaire pour l'organisme. La norme s'est donc écartée de cette méthode comptable en privilégiant des solutions simples.

En revanche, en matière d'emprunts en devises, le principe de reconnaissance des écarts de change dans le compte de résultat à la date de clôture est conforme aux dispositions des référentiels comptables internationaux.

NORME N° 11 - LES DETTES FINANCIÈRES ET LES INSTRUMENTS FINANCIERS À TERME

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

La norme précise les dispositions relatives aux opérations qui résultent d'une décision de financement de l'organisme. Ces opérations doivent en général être approuvées par les organes d'administration de l'organisme en conformité avec le cadre législatif en vigueur.

Cette norme couvre l'ensemble des opérations de financement, qui sont réalisées au travers de produits simples (emprunts contractés auprès d'établissements financiers, de l'Etat et des collectivités publiques ou d'autres entités et avances perçues pour assurer le financement de l'organisme) ou d'opérations plus complexes comme les émissions sur le marché (billets de trésorerie, emprunts obligataires...). La norme inclut également dans son champ d'application les financements en devises ou les financements structurés et les opérations de couverture par le biais d'instruments financiers à terme.

En revanche, elle ne couvre pas les dettes financières résultant des contrats de location-financement, ni les dettes financières issues de contrats concourant à la réalisation d'un service public.

Sont inclus dans le champ d'application de la norme les instruments suivants :

- > les emprunts souscrits auprès des établissements financiers,
- > les emprunts et autres dettes financières émis sous forme de titres,
- > les prêts et avances reçus de l'Etat ou des collectivités publiques,
- > les dépôts et cautionnements reçus,
- > les instruments financiers à terme, notamment souscrits dans le cadre d'opérations de couverture.

La norme s'applique aux passifs financiers à court, moyen ou long terme. Elle ne s'applique pas à la trésorerie passive.

2. DEFINITIONS

2.1. Dettes financières

Une dette est une obligation de remettre à une autre entité de la trésorerie ou un autre actif.

Les dettes financières sont :

- > soit la contrepartie de fonds destinés à assurer le financement de l'organisme, remboursables à une échéance donnée et donnant lieu à rémunération de l'entité prêteuse ;

- > soit la contrepartie d'un actif qu'elles ont pour objet de financer.

Constituent des dettes financières, les fonds perçus par une entité en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles le prêteur s'engage à remettre à l'emprunteur l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.

2.1.1 Emprunts auprès des établissements financiers

Les emprunts auprès des établissements financiers peuvent être souscrits à taux fixe ou à taux variable, en euros ou dans une autre devise.

Les emprunts sont considérés comme simples si leur taux d'intérêt est proche du taux de marché à l'origine, pour les emprunts à taux fixe, et sur toute la durée du contrat, pour les emprunts à taux variable. Dans ces cas, les organismes sont exposés à des coûts d'opportunité. Par exemple, un emprunt à taux fixe expose son souscripteur à une perte d'opportunité en cas de baisse des taux ; à l'inverse, un produit à taux variable simple expose son souscripteur à une perte d'opportunité en cas de hausse du taux de son index.

Les emprunts sont considérés comme complexes s'ils sont structurés, c'est-à-dire s'ils ont une référence de taux qui comporte une espérance de gain par rapport à un taux de marché mais également, en contrepartie, un risque que le taux payé soit sensiblement supérieur au taux de marché.

Cette distinction est importante, car le risque dans un montage financier que le taux payé devienne très supérieur au taux que l'entité aurait obtenu si elle avait souscrit à l'origine un emprunt à taux fixe ou à taux variable simple doit être traduit dans les comptes.

2.1.2 Prêts et avances reçus de l'Etat ou des collectivités publiques

Les prêts et avances permettent aux organismes de répondre à des besoins de trésorerie, en vue d'assurer la continuité de l'action publique ou de mettre en œuvre des mesures urgentes. Ils ont également pour finalité de substituer à un financement bancaire ou de marché une ressource levée au taux moyen de la dette de l'État.

Les avances sont accordées pour une durée déterminée. Leur octroi est conditionné :

- > au caractère certain de la ressource financière permettant le remboursement de l'avance (qu'il s'agisse de son montant comme de la possibilité juridique et technique de la mobiliser) ;
- > à la neutralité financière pour l'État, garantie par l'application d'un taux d'intérêt pour l'avance au moins égal au coût de la dette d'État de maturité équivalente. Le taux d'intérêt pour l'organisme bénéficiaire ne peut être inférieur à ceux des obligations du Trésor de même échéance ou, à défaut, d'échéance la plus proche⁴⁶.

Par ailleurs, l'Etat et des collectivités publiques octroient des « avances conditionnées » qui correspondent à des avances remboursables (assorties ou non d'intérêts) et sont consenties en vue de faciliter le lancement d'études, le développement ou la fabrication de certains matériels. Leur remboursement au prêteur est subordonné à la réussite du projet financé.

⁴⁶ Loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001, article 24.

2.1.3 Titres négociables sur un marché

Les titres de créances négociables sur un marché sont les titres dématérialisés qui se négocient sur les marchés financiers. Ils prennent la forme d'obligations ou titres assimilés, comme les bons à moyen terme négociables (BMTN) ou les Euro Medium Term Notes (EMTN).

Selon des caractéristiques qui leur sont propres, les titres peuvent être à taux fixe ou à taux variable. Ils peuvent faire l'objet d'une indexation soit pour le capital, soit pour les intérêts, avoir des intérêts précomptés ou postcomptés et être libellés en euros ou en devises.

2.2. Instruments financiers à terme

Les instruments financiers à terme sont définis par le code monétaire et financier comme des contrats à terme qui figurent sur une liste fixée par décret. Ils comprennent notamment les contrats d'option, contrats à terme fermes (ventes à terme), contrats d'échange (swaps), accords de taux futurs (FRA) 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'entité.

Les expositions qui peuvent être couvertes concernent les risques de marché (notamment 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...).

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.

3. COMPTABILISATION ET EVALUATION

3.1 Dettes financières simples en euros

3.1.1 Fait générateur de la comptabilisation

Traitement du nominal

Pour être inscrites dans les comptes de l'organisme, les dettes financières doivent respecter les règles générales de reconnaissance des passifs. S'agissant des emprunts,

- > ils constituent une dette certaine, c'est-à-dire une obligation de l'organisme à l'égard d'un tiers qui entraînera une sortie de trésorerie au profit de ce dernier ; et
- > ils sont évaluables de manière fiable, cette capacité à être évalués résultant généralement du contrat de prêt.

Les dettes financières sont comptabilisées à la date à laquelle les emprunts correspondants sont émis ou contractés.

3.1.2 Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Les dettes financières sont enregistrées pour leur valeur de remboursement qui correspond en général à leur valeur nominale.

Dans le cas où la valeur de remboursement est différente du nominal de l'emprunt, cet écart est réparti sur la durée de vie de l'emprunt selon la méthode actuarielle.

Traitement des frais associés

Les frais d'émission d'emprunt 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 et sont étalés sur la durée de l'emprunt auquel ils se rapportent selon la méthode actuarielle.

3.1.3 Evaluation en cours d'exercice et 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.

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.

3.1.5 Renégociation des conditions d'une dette

La renégociation est une modification des conditions contractuelles d'une dette existante relatives notamment au taux d'intérêt, au nominal, à la durée, à la devise ou aux autres conditions.

Une opération de renégociation peut prendre la forme d'un nouveau contrat de prêt ou d'un avenant au contrat existant. Elle peut porter sur tout ou partie de la dette. Elle peut être réalisée avec la même contrepartie ou avec une contrepartie différente.

En revanche, une modification des conditions de la dette, tel qu'un changement de référence du taux d'intérêt ou un allongement de la maturité n'est pas considéré comme une renégociation si ces changements étaient prévus dans le contrat existant.

En cas de renégociation entre prêteurs et emprunteurs existants, les frais et primes initialement constatés au bilan et restant à étaler ainsi que les paiements effectués ou reçus en date de renégociation sont étalés de façon actuarielle, sur la durée la plus courte entre celle du nouvel emprunt et la durée qui restait à courir sur l'emprunt initial.

En cas de changement de contrepartie, la renégociation a pour conséquence d'éteindre la dette existante et de mettre en place une nouvelle dette. La nouvelle dette est présumée émise au taux de marché. Dès lors, les coûts liés au remboursement de la dette existante sont comptabilisés en charges par l'organisme, et les frais liés à l'émission de la nouvelle dette sont étalés sur la durée de l'emprunt auquel ils se rapportent selon la méthode actuarielle.

3.2. Dettes financières simples en devises

3.2.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Les emprunts sont comptabilisés à la date de souscription pour leur montant nominal converti au cours du jour. L'écart de change lié à l'évolution du cours entre la date de souscription et la date de réception des fonds est enregistré en résultat.

3.2.2. Evaluation à la date de clôture

Nominal

A chaque clôture d'exercice, les emprunts en devises sont évalués au cours de marché en vigueur à la date de clôture ou au cours de marché constaté à la date antérieure la plus proche.

Les différences de conversion sont inscrites au compte de résultat, qu'elles correspondent à un gain latent ou une perte latente.

Intérêts courus

A chaque date de clôture, les charges d'intérêts courus en devises sont évaluées au cours de marché de la devise concernée en vigueur à la date de clôture ou au cours de marché constaté à la date antérieure la plus proche et comptabilisées en compte de résultat.

3.3. Emprunts émis sur le marché

3.3.1. Primes d'émission / primes de remboursement

Lorsqu'un emprunt est émis à un prix différent de sa valeur nominale, cette différence constitue une prime d'émission. Lorsqu'un emprunt est remboursable à un prix différent de sa valeur nominale, cette différence constitue une prime de remboursement.

Les emprunts sont comptabilisés au passif pour leur valeur totale de remboursement, prime incluse, la prime étant enregistrée en contrepartie dans un compte de prime d'émission ou de prime de remboursement. Ces primes ont une nature de charges constatées d'avance⁴⁷, présentées au sein des actifs, et non de comptes de régularisation.

Les primes d'émission et de remboursement, qui correspondent à des charges financières pour l'émetteur, sont réparties sur la durée de vie de l'emprunt selon la méthode actuarielle.

3.3.2. 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 constatées d'avance, présentées au sein des actifs et non des comptes de régularisation.

⁴⁷ Dans le cas, très exceptionnel, où la valeur de remboursement de l'emprunt est inférieure à la valeur d'émission, l'écart constitue pour l'émetteur un produit constaté d'avance. Il est réparti sur la durée de vie de l'emprunt selon la méthode actuarielle.

3.4. Emprunts indexés sur inflation

Lors de l'émission de l'emprunt et à chaque date de clôture, en cas d'indexation du capital sur l'inflation, les dettes concernées sont enregistrées à 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 déflation, ces différentiels engendrent des produits financiers.

Dans le cas des emprunts indexés sur l'inflation, lorsque leur valeur de remboursement est garantie au pair, la valeur du passif ne peut être inférieure à 100% du nominal.

3.5. Emprunts dont le paiement des intérêts est différé

Dans certains cas, le paiement des intérêts est différé en tout ou partie dans le temps :

- > soit car le contrat prévoit que les intérêts calculés ne seront payés que plus tard,
- > soit par l'application d'un taux d'intérêt plus faible sur certaines périodes et majoré sur d'autres.

Le différé de paiement des intérêts est une facilité de trésorerie et non une économie de charges. La charge d'intérêt annuelle doit donc être calculée et comptabilisée lors de chaque exercice. Pour cela, l'organisme doit calculer la charge d'intérêt attendue sur la durée de vie totale de l'emprunt, puis la répartir par année proportionnellement au nominal.

Dans le cas où l'emprunt présente un taux fixe, le calcul est réalisé sur la base du taux applicable à chaque période, si l'emprunt est à taux variable, le calcul est réalisé à partir du dernier taux connu et de la marge applicable à chaque période.

3.6. Emprunts structurés (à effet de levier)

Les emprunts structurés comportant une composante de prise de risque supplémentaire, c'est-à-dire le risque de payer un taux d'intérêt très supérieur à celui qui aurait été payé en souscrivant un produit simple, suivent un traitement comptable particulier. L'objectif est de traduire le risque que le coût de l'emprunt, en raison de la structuration, devienne très supérieur aux conditions de marché (Euribor, Libor, etc.).

Une évaluation financière du risque inclus dans l'emprunt doit être réalisée dès la comptabilisation initiale de celui-ci. Dès lors que cette évaluation fait apparaître un risque que le coût de l'emprunt devienne supérieur au coût du marché, une provision est constituée à hauteur de cet écart.

3.7. Instruments financiers à terme

Les montants nominaux 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.

3.7.1. Opérations de couverture

Dans le cadre d'une opération de couverture, l'instrument de couverture suit un traitement symétrique à celui de l'élément couvert : les produits ou charges sur l'instrument de couverture doivent être reconnus dans le résultat au même rythme que les produits et charges sur l'élément couvert.

Par exemple, les intérêts sur un swap sont reconnus au même rythme que les intérêts de l'emprunt qu'il couvre, y compris intérêts courus.

Utilisation d'options achetées en couverture

La prime versée à l'origine pour acheter une option est comptabilisée à l'actif du bilan.

S'agissant d'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 sur la durée de la couverture.

3.7.2. Appels de marges sur instruments financiers à terme

Les appels de marge et les dépôts de garantie liés à ces instruments sont enregistrés au bilan.

3.7.3. Soultes

Lors de la conclusion d'un swap, si une soulte est reçue ou payée, elle est comptabilisée comme un actif (soulte payée) ou un passif (soulte reçue), et est étalée actuariellement sur la durée du contrat.

Lors de la résiliation d'un instrument à terme avant son échéance initiale, si l'organisme paie ou reçoit une soulte, celle-ci est comptabilisée en résultat. Toutefois, si l'instrument financier à terme est un contrat de couverture, alors la soulte est rapportée au résultat prorata temporis jusqu'à l'échéance initiale de l'instrument.

3.8. Opérations de couverture à effet de levier

3.8.1. Opérations avec composante de risque

Les opérations comportant une composante de couverture et une composante de prise de risque supplémentaire suivent un traitement comptable particulier. Compte tenu de la complexité de l'opération, il apparaît nécessaire de comptabiliser de manière distincte chacune de ses composantes (comme si l'opération avait été effectuée sous la forme de deux instruments séparés) :

- > la composante de couverture suit le traitement comptable d'une opération de couverture ;
- > la composante résiduelle qui fait prendre un risque supplémentaire à l'entité est constitutive d'une composante en position ouverte isolée et est traitée comme telle comptablement.

3.8.2. Position ouverte isolée

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 ne sont pas reconnues au bilan.

Lorsqu'une opération engendre une perte latente, celle-ci entraîne la constitution d'une provision en résultat financier à hauteur de cette moins-value latente. Il est possible d'évaluer ces provisions sur la base d'ensembles homogènes d'instruments financiers à terme en position ouverte isolée ayant un même sous-jacent.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

Emprunts

L'annexe présente les caractéristiques des emprunts simples et des emprunts représentés par des titres en mentionnant leur montant, leur durée, les conditions financières et les frais accessoires ainsi que les modalités de remboursement du capital.

Les variations des montants des emprunts durant l'exercice sont présentées dans un tableau.

Le montant restant dû à la clôture et les flux de trésorerie à venir au cours des exercices ultérieurs sont également mentionnés.

Opérations de couverture

Une information sur les stratégies de couverture poursuivies et les éléments couverts est donnée dans l'annexe.

Les éléments d'information sur les risques de marché (risque de taux, risque de change, risque de liquidité, notamment) auxquels l'organisme est exposé sont présentés.

Les instruments financiers à terme utilisés (nature et volume des contrats en cours) sont présentés dans l'annexe.

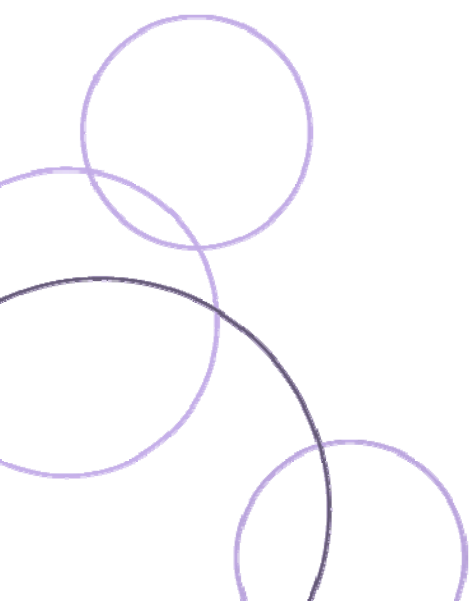
La valeur de marché de ces instruments financiers à terme et de la dette couverte est donnée dans une même note afin de faire apparaître l'efficacité de la couverture mise en place.

Opérations en position ouverte isolée

Lorsqu'une opération est considérée comme étant en position ouverte isolée, la valeur de marché de l'instrument financier à terme est communiquée.



NORME 12
LES PASSIFS NON
FINANCIERS



EXPOSÉ DES MOTIFS	144
I. POINTS D'ATTENTION SUR LA NORME	144
I.1. Critères de comptabilisation d'un passif non financier	144
I.2. Précision sur les dispositifs d'intervention	144
I.2.1. L'organisme dispose d'une marge d'appréciation dans la prise de décision : l'opération pour compte propre	145
I.2.2. L'organisme ne dispose d'aucune marge d'appréciation dans la prise de décision : l'opération pour compte de tiers.....	145
I.3. Evaluation des provisions pour risques et charges.....	146
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS.	146
II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat.....	146
II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	146
II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux.....	146
DISPOSITIONS NORMATIVES	148
1. CHAMP D'APPLICATION	148
2. DEFINITIONS	148
2.1. Les dettes non financières	148
2.2. Les provisions pour risques et charges.....	149
3. CRITERES DE COMPTABILISATION	149
4. EVALUATION	150
4.1. Evaluation des dettes non financières	150
4.1.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale.....	150
4.1.2. Evaluation à la date de clôture.....	150
4.2. Evaluation des provisions pour risques et charges.....	150
4.2.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale.....	150
4.2.2. Evaluation à la date de clôture.....	151
5. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE	151
5.1. Informations sur les dettes non financières	151
5.2. Informations sur les provisions pour risques et charges.....	151

NORME N° 12 – LES PASSIFS NON FINANCIERS

EXPOSÉ DES MOTIFS

La norme traite des dettes non financières et des provisions pour risques et charges. Elle définit leurs différentes composantes, précise leurs modalités de comptabilisation et d'évaluation ainsi que les informations à fournir dans l'annexe.

La norme s'articule avec la norme 2 « Les charges » et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe ».

I. POINTS D'ATTENTION SUR LA NORME

Trois sujets appellent des précisions ou constituent des points de vigilance.

I.1. Critères de comptabilisation d'un passif non financier

Les critères de comptabilisation d'un passif non financier sont identiques à ceux de la comptabilisation d'un passif. Ainsi, des passifs non financiers doivent être comptabilisés lorsque les trois conditions cumulatives suivantes sont remplies :

- > il existe une obligation de l'organisme vis-à-vis de tiers se rattachant à l'exercice clos ou à un exercice antérieur. Le critère de rattachement à l'exercice (c'est-à-dire le fait générateur) d'une obligation donnant lieu à une charge⁴⁸ est défini par catégorie de charges dans la norme 2 « Les charges », à laquelle les dispositions normatives font référence ;
- > il est certain ou probable qu'une sortie de ressources sera nécessaire pour éteindre l'obligation vis-à-vis du tiers ;
- > le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.

Si ces trois critères sont remplis, la comptabilisation du passif, en tant que dette non financière ou en tant que provision pour risques et charges, dépend du caractère plus ou moins certain du montant et de l'échéance de la sortie de ressources.

I.2. Précision sur les dispositifs d'intervention

Parmi les passifs non financiers figurent les passifs (dettes, charges à payer ou provisions) relatifs aux dispositifs d'intervention (ou « passifs d'intervention »), qui peuvent être liés à des dispositifs d'intervention pour compte propre ou pour compte de tiers.

⁴⁸ Certaines obligations donnant lieu à un passif ont pour contrepartie une créance ou une composante de trésorerie.

Les passifs d'intervention sont relatifs à des dispositifs spécifiques aux entités publiques (Etat, collectivités territoriales, certains organismes). Les dispositifs d'intervention sont des aides économiques et sociales versées par les entités publiques. Ces versements effectués, ou à effectuer, interviennent dans le cadre d'opérations de distribution d'aides ou de soutien à des catégories de bénéficiaires clairement identifiés, sans contrepartie équivalente et comptabilisable. Les catégories de bénéficiaires sont les ménages, les entreprises, les collectivités territoriales et les autres collectivités.

I.2.1. L'organisme dispose d'une marge d'appréciation dans la prise de décision : l'opération pour compte propre

Des textes législatifs ou réglementaires ou les statuts de l'organisme peuvent prévoir que ce dernier est en charge d'un dispositif d'intervention à l'égard d'un ou plusieurs bénéficiaires finaux. S'il dispose de l'autonomie nécessaire pour distribuer les aides ou soutiens afférents, notamment une certaine marge d'appréciation dans la prise de décision, les opérations sont réalisées pour son compte propre. Sous réserve de la réalisation du service fait, les opérations sont alors comptabilisées au compte de résultat de l'organisme et donnent lieu, le cas échéant, à un passif⁴⁹ en clôture de l'exercice. Les opérations peuvent donner lieu à la mention d'engagements dans l'annexe si les conditions de la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » sont remplies.

I.2.2. L'organisme ne dispose d'aucune marge d'appréciation dans la prise de décision : l'opération pour compte de tiers

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

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

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

Cette opération est comptabilisée en comptes de tiers. S'il est alloué à l'organisme une commission en rémunération de son activité déployée, celle-ci sera comptabilisée au compte de résultat, de même que les frais qu'il engage pour mettre en œuvre ces dispositifs.

⁴⁹ Charge à payer ou provision pour risques et charges.

I.3. Evaluation des provisions pour risques et charges

Conformément aux dispositions normatives, l'évaluation des provisions pour risques et charges liées à des événements survenus avant la date de clôture doit prendre en compte tous les éléments disponibles jusqu'à la date d'arrêté des comptes⁵⁰.

II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS

II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

La norme a été établie conformément aux dispositions de la norme 12 « Les passifs non financiers » du Recueil des normes comptables de l'Etat, en tenant compte de la coexistence de dispositifs d'intervention pour compte propre et pour compte de tiers. La norme comporte deux catégories de passifs non financiers (les dettes non financières et les provisions pour risques et charges) alors qu'une troisième catégorie est présente dans le Recueil des normes comptables de l'Etat : les « autres passifs » qui comprennent les bons du Trésor émis au profit des organismes internationaux et la contrepartie des monnaies métalliques en circulation. Ces rubriques ne concernent pas les organismes, c'est pourquoi cette troisième catégorie n'a pas été reprise dans la norme.

II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

La norme a été établie conformément aux principes généraux du Plan comptable général, sous réserve des spécificités des organismes précisées supra.

II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

La norme a été établie en cohérence avec les référentiels comptables internationaux, notamment en ce qui concerne les critères généraux de comptabilisation des passifs qui sont identiques : une obligation existant à la date d'arrêté des comptes, une sortie de ressources probable et dont le montant doit pouvoir être évalué de manière fiable.

Le référentiel IFRS ne consacre pas de norme particulière aux passifs non financiers mais aborde l'évaluation des passifs non financiers à travers les normes suivantes : la norme IAS 17 « Contrats de location », la norme IAS 19 « Avantages du personnel », la norme IAS 37 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels », ainsi que la norme IAS 39 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation », s'agissant des dettes fournisseurs.

Le référentiel IPSAS s'est inspiré de ce modèle, avec l'existence des normes IPSAS 13 « Contrats de location », IPSAS 25 « Avantages du personnel », IPSAS 19 « Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels » et IPSAS 29 « Instruments financiers : comptabilisation et évaluation ».

⁵⁰ Il convient de se reporter à la norme 15 « Événements postérieurs à la clôture ».

Néanmoins, les dispositions relatives aux passifs d'intervention propres au secteur public ne sont pas intégrées dans le référentiel IPSAS.

NORME N° 12 – LES PASSIFS NON FINANCIERS

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

La norme s'applique aux dettes non financières et aux provisions pour risques et charges.

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 »).

La différence entre les dettes non financières et les provisions pour risques et charges provient du caractère plus ou moins précis de l'échéance ou du montant de ces passifs.

2. DEFINITIONS

Les passifs non financiers sont composés, d'une part, des dettes non financières, auxquelles sont rattachés les charges à payer et les produits constatés d'avance et, d'autre part, des provisions pour risques et charges.

2.1. Les dettes non financières

Les dettes non financières sont des passifs dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise. Elles sont les contreparties comptables de différentes natures de charges définies dans la norme 2 « Les charges », des immobilisations ou des créances dans le cadre d'opérations pour compte de tiers.

Les dettes non financières comprennent notamment :

- > les dettes fournisseurs ;
- > les dettes sur immobilisations ;
- > les dettes fiscales et sociales ;
- > les avances et acomptes clients ;
- > les dettes relatives aux dispositifs d'intervention pour compte de tiers ou pour compte propre.

Les dettes relatives aux dispositifs d'intervention pour compte de tiers correspondent aux versements reçus de l'Etat, de l'Union Européenne ou d'une autre entité, qui ont vocation à être redistribués par l'organisme au bénéficiaire final de la mesure d'aide, sans que l'organisme n'ait de marge d'appréciation dans la prise de décision. L'organisme est un intermédiaire dans le dispositif d'intervention qu'il met en œuvre au profit de tiers.

Les dettes relatives aux dispositifs d'intervention pour compte propre sont les passifs liés aux obligations de l'organisme en matière de dépenses d'intervention qui entrent dans le champ de sa mission et pour lesquels il dispose d'une marge d'appréciation dans la prise de décision.

Les produits constatés d'avance sont rattachés aux dettes non financières. Les produits comptabilisés par l'organisme, à la date de clôture, au titre de prestations restant à réaliser ou de marchandises restant à livrer après la date de clôture, constituent une obligation de l'organisme envers le tiers bénéficiaire de la prestation restant à réaliser ou de la marchandise restant à livrer.

Les charges à payer sont rattachées aux dettes non financières. Ce sont des passifs dont il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéance avec une incertitude moindre que pour les provisions pour risques et charges. Dans le bilan, elles sont rattachées à la nature de dettes auxquelles elles se rapportent.

2.2. Les provisions pour risques et charges

Les provisions pour risques et charges sont des passifs dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Elles comprennent :

- > les provisions pour charges non financières de toute nature ;
- > les provisions pour risques, telles que celles liées aux litiges, etc.

L'organisme peut être tenu de verser des avantages accordés en raison du départ à la retraite de ses personnels. Il peut comptabiliser à ce titre une provision pour charges ou mentionner ces engagements dans l'annexe, étant entendu que la comptabilisation au bilan constitue la méthode préférentielle.

3. CRITERES DE COMPTABILISATION

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

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

S'agissant de la première condition de comptabilisation, la norme 2 « Les charges » définit le critère de rattachement⁵¹ des charges à l'exercice par catégorie de charges. Celui-ci s'applique donc pour les passifs non financiers qui leur sont liés.

S'agissant des deuxième et troisième conditions de comptabilisation, la probabilité de sortie de ressources et l'estimation du montant s'apprécie au plus tard à la date d'arrêté des comptes, selon les dispositions prévues par la norme 15 « Evénements postérieurs à la clôture ».

⁵¹ Le fait générateur de la comptabilisation de la charge doit se rattacher à l'exercice clos.

4. EVALUATION

4.1. Evaluation des dettes non financières

4.1.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Les dettes non financières sont évaluées à leur valeur nominale.

Les dettes non financières en monnaies étrangères sont enregistrées au cours de change du jour de l'opération.

4.1.2. Evaluation à la date de clôture

Les dettes non financières en monnaies étrangères sont converties en euros sur la base du dernier cours de change à la date de clôture.

L'évaluation des produits constatés d'avance correspond au montant du produit de la prestation restant à réaliser ou de la marchandise restant à livrer.

Les charges à payer sont évaluées pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources.

4.2. Evaluation des provisions pour risques et charges

4.2.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Principe d'évaluation

La provision pour risques et charges est évaluée pour le montant correspondant à la meilleure estimation de la sortie de ressources nécessaire à l'extinction de l'obligation de l'organisme envers le tiers. Les montants à prendre en compte sont ceux qui concourent directement à cette extinction.

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 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.

4.2.2. Evaluation à la date de clôture

Les dispositions relatives à l'évaluation des provisions pour risques et charges, lors de la comptabilisation initiale, s'appliquent également à toutes leurs évaluations ultérieures.

Les provisions pour risques et charges sont ajustées jusqu'à la date d'arrêté des comptes afin d'en respecter la meilleure estimation en prenant en compte les informations connues jusqu'à cette date, dès lors que l'obligation existait à la date de clôture.

Les provisions devenues sans objet doivent être reprises. Ces provisions correspondent à celles pour lesquelles l'organisme n'a plus d'obligation ou celles pour lesquelles il n'est plus probable qu'une sortie de ressources soit nécessaire à l'extinction de l'obligation.

5. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

5.1. Informations sur les dettes non financières

La nature et le montant des produits constatés d'avance et des charges à payer sont présentés dans l'annexe.

5.2. 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 provisions pour risques et charges constituées au cours de l'exercice ;
- > les montants utilisés au cours de l'exercice ;
- > les montants non utilisés repris au cours de l'exercice.

Pour les provisions pour risques et charges d'un montant significatif, une information est fournie sur :

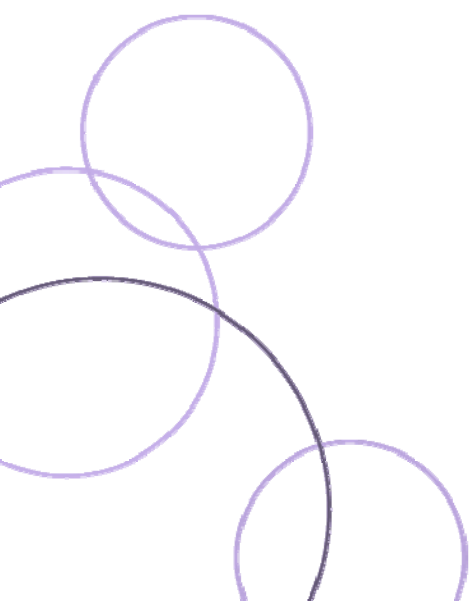
- > la nature de l'obligation et l'échéance attendue des dépenses provisionnées ;
- > la méthode d'évaluation retenue en cas d'utilisation d'une méthode d'évaluation statistique ;
- > les incertitudes relatives aux montants et aux échéances de ces dépenses, et si nécessaire, les principales hypothèses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

Les cas exceptionnels 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'organisme dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet ayant entraîné la constitution de provisions pour risques et charges font 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 13
LES ENGAGEMENTS A
MENTIONNER DANS L'ANNEXE



EXPOSÉ DES MOTIFS	155
I. ELABORATION DE LA NORME	155
I.1. Référence au Recueil des normes comptables de l'Etat.....	155
I.2. Engagements des organismes lors du départ en retraite des agents	156
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS. 157	
II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat.....	157
II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	157
II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux.....	157
DISPOSITIONS NORMATIVES	158
1. CHAMP D'APPLICATION	158
1.1. Délimitation du périmètre	158
1.2. Catégories d'engagements.....	158
1.3. Avantages accordés en raison du départ à la retraite	159
2. MODALITES D'INSCRIPTION DANS L'ANNEXE	159
3. EVALUATION	160

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

EXPOSÉ DES MOTIFS

La norme s'attache à identifier le périmètre des engagements des organismes qu'il convient de mentionner dans l'annexe en raison de l'importance significative qu'ils représentent et de l'impact éventuel qu'ils sont susceptibles de produire sur leur situation financière aussi bien en termes d'actifs que de passifs. Ces engagements sont parfois appelés « engagements hors bilan ».

La norme définit également leurs modalités d'évaluation. Elle s'articule notamment avec la norme 2 « Les charges » et la norme 12 « Les passifs non financiers ».

Enfin, s'agissant des engagements de retraite et avantages similaires, la norme traite uniquement le cas des engagements propres à l'organisme, elle ne vise pas les engagements de retraite pris en charge par l'Etat ou d'autres organismes. Ceux-ci feront l'objet de dispositions spécifiques. En outre, les dispositions comptables relatives aux engagements de retraites et avantages similaires des personnels pris en charge par l'organisme sont susceptibles d'être revues au cours des travaux qui concerneront l'ensemble des retraites.

I. ELABORATION DE LA NORME

I.1. Référence au Recueil des normes comptables de l'Etat

Cette norme est établie par référence principale au Recueil des normes comptables de l'Etat (RNCE). Il convient de relever que le Plan comptable général ne définit pas de manière précise les catégories d'engagements à faire figurer dans les états financiers.

La présentation des engagements 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 du domaine d'activité et des missions de l'organisme et de son champ de responsabilité. En particulier, des textes législatifs ou réglementaires ou les statuts de l'organisme permettent d'identifier l'évènement qui donne naissance à un engagement relatif à un dispositif d'intervention en matière économique ou sociale, même si leur recensement exhaustif peut s'avérer plus difficile que pour une entreprise.

Néanmoins, dans le respect du principe d'image fidèle, l'ensemble des engagements significatifs des organismes doit être mentionné dans l'annexe.

La norme propose des catégories d'engagements, établies à partir du Recueil des normes comptables de l'Etat. Celles-ci ne sont néanmoins pas impératives, car il appartient à chaque organisme de présenter les catégories d'engagements qui permettent d'éclairer au mieux le lecteur des états financiers sur la situation de l'organisme. Les trois catégories d'engagements spécifiées dans la norme ne constituent donc pas une liste exhaustive et sont présentées à titre indicatif.

Si l'organisme mentionne des engagements liés à des dispositifs d'intervention en matière économique et sociale, il procède à leur recensement et à leur mention dans l'annexe aux états financiers sur la base de principes qui définissent les passifs éventuels vis-à-vis d'un tiers.

Ainsi, il existe une obligation potentielle de l'organisme lorsque, pour un dispositif d'intervention donné, une décision d'attribution initiale, pouvant porter sur une durée pluriannuelle, 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 pluriannuels 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'organisme.

Un passif éventuel se distingue d'une provision pour risques et charges (qui est un passif) :

- > soit parce qu'il n'y a pas d'obligation existant à la date d'arrêté des comptes, mais seulement une obligation potentielle ;
- > soit parce que, même si l'obligation existe, il n'est pas probable ou certain qu'une sortie de ressources soit nécessaire à son extinction. En revanche, si cette appréciation évolue et que la sortie de ressources peut être évaluée, il convient de comptabiliser une provision.

Enfin, les organismes sont amenés 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. Engagements des organismes lors du départ en retraite des agents

La norme traite des seuls engagements portés par l'organisme lors du départ en retraite de ses propres personnels. Il peut s'agir d'engagements en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnité et d'allocations en raison de départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel. Les engagements de retraite et autres avantages similaires des fonctionnaires pris en charge par l'Etat ou ceux pris en charge par d'autres entités feront l'objet de dispositions spécifiques ultérieures.

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).

Le Plan comptable général précise que les passifs relatifs aux engagements de l'entité en matière de pensions, de compléments de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison de départ à la retraite ou avantages similaires des membres de son personnel et de ses associés et mandataires sociaux peuvent être, en tout ou en partie, constatés sous forme de provisions. Il prévoit en outre que la constatation de provisions pour la totalité des engagements à l'égard des

membres du personnel actif et retraité, conduisant à une meilleure information financière, est considérée comme une méthode préférentielle.

Par conséquent, concernant les engagements de l'organisme lors du départ en retraite de ses personnels, les organismes ont le choix entre la mention dans l'annexe des comptes ou l'inscription au bilan, étant entendu que cette dernière option constitue la méthode préférentielle.

Les organismes qui ont déjà provisionné de telles obligations ne peuvent pas opter pour la mention en annexe des engagements afférents.

II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

La norme a été établie conformément aux dispositions de la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » du Recueil des normes comptables de l'Etat, moyennant les spécificités des organismes précisées *supra*. Ainsi, la norme n'aborde pas la question des retraites et autres avantages similaires des fonctionnaires et ceux pris en charge par d'autres entités. Elle ne traite que le cas des engagements portés par les organismes.

II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

La norme a été établie conformément aux principes du Plan comptable général, moyennant les spécificités des organismes citées *supra*.

II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

S'agissant des avantages postérieurs à l'emploi, la norme IPSAS 25 « Avantages du personnel » impose, à l'instar de la norme IAS 19 « Avantages du personnel », la constitution d'une provision au bilan couvrant la totalité des engagements de retraite et avantages assimilés. La présente norme s'écarte donc du référentiel international en ce qu'elle permet aux organismes d'opter entre la mention en annexe et la méthode préférentielle de la comptabilisation au bilan.

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

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

1.1. Délimitation du périmètre

Les engagements portés dans l'annexe des comptes de l'organisme répondent à la définition générale des passifs éventuels qui consistent :

- > soit en une obligation potentielle de l'organisme 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'organisme ;
- > soit en une obligation de l'organisme 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.

La norme s'applique également aux engagements reçus pour lesquels les règles et modalités d'information dans l'annexe sont identiques à celles des engagements donnés.

1.2. Catégories d'engagements

Les engagements de l'organisme à mentionner dans l'annexe peuvent être regroupés en trois catégories, sachant que l'organisme peut adapter ces catégories en fonction de ses missions :

- > 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'organisme. Ces engagements se caractérisent par l'existence de documents contractuels ou juridiques liant l'organisme à un tiers. Ils comprennent notamment :
 - les garanties de dette accordées ;
 - les garanties liées à des missions d'intérêt général, comme des mécanismes d'assurance ;
 - les garanties de passifs :
 - les opérations de cession et restructuration d'entreprises ;
 - les garanties liées à la mise en œuvre de structures spécifiques ;
 - les engagements financiers de l'organisme :
 - les contrats de cofinancement ;

- les autres engagements financiers significatifs : il s'agit notamment des engagements budgétaires relatifs à des opérations pour lesquelles le service fait n'est pas intervenu.
- > la deuxième catégorie concerne les engagements découlant de la mission de régulateur économique et social de l'organisme. Il s'agit d'obligations potentielles de l'organisme pour lesquelles 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'organisme faisant l'objet de litiges avérés et les engagements résultant des obligations reconnues par l'organisme, pour lesquels les conditions de comptabilisation des provisions pour risques ne sont pas vérifiées.

1.3. Avantages accordés en raison du départ à la retraite

L'organisme peut être tenu de verser des avantages, par exemple des indemnités de départ ou des compléments de retraite lors du départ en retraite de ses personnels. L'organisme peut comptabiliser à ce titre une provision pour charges ou mentionner ces engagements dans l'annexe, étant entendu que la comptabilisation au bilan constitue la méthode préférentielle.

2. MODALITES D'INSCRIPTION DANS L'ANNEXE

Les engagements de l'organisme 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'organisme à la clôture de l'exercice.

Leur évaluation n'est pas toujours possible.

L'inscription d'un engagement en annexe fait l'objet d'une description littéraire appropriée. Lorsque l'évaluation peut être faite, la valeur objective et univoque de l'engagement est également mentionnée dans l'annexe.

L'engagement de l'organisme 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'arrêté définitif des comptes, mais que la sortie de ressources reste improbable ou incertaine, elle reste un engagement hors bilan de l'organisme.
- > Si l'obligation est certaine à la date de clôture des comptes et la sortie de ressources certaine ou probable à la date d'arrêté définitive des comptes, elle devient un passif à comptabiliser au bilan de l'organisme.

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 définitif des comptes sur la base de critères spécifiques à la nature de l'engagement ;

- > une description littéraire appropriée de l'engagement et des risques de passif doit être portée dans l'annexe, en particulier lorsque l'évaluation de l'obligation n'est pas possible dès sa constatation ou à la date d'arrêté définitif des comptes.


Dès lors que l'engagement peut être évalué, l'inscription d'un montant est préférée à une simple description littéraire. Cette dernière doit néanmoins intervenir en complément pour éclairer toute information chiffrée.

3. EVALUATION

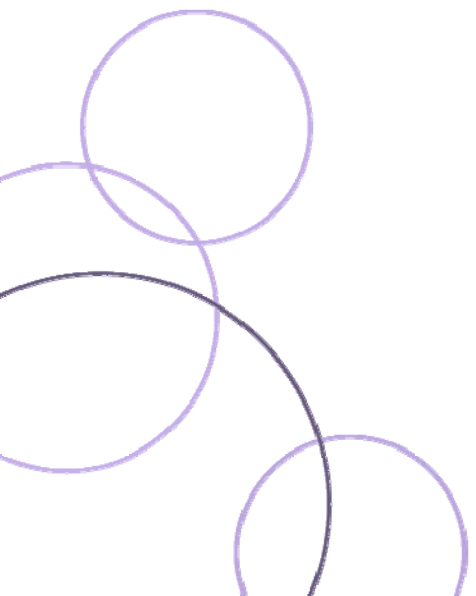
Le mode d'évaluation d'un engagement dépend des caractéristiques propres à sa catégorie :

- > s'il s'agit d'un engagement pris dans le cadre d'accords, l'information figure 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'organisme, 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'organisme ou résultant d'une obligation reconnue par l'organisme, l'évaluation consiste, quand cela est possible, à fournir soit une estimation à l'intérieur d'une fourchette, soit le montant maximum du risque.

Si l'organisme mentionne un engagement au titre d'avantages accordés en raison du départ à la retraite, il convient de fournir les hypothèses retenues pour l'évaluation.



NORME 14
CHANGEMENTS DE
METHODES COMPTABLES,
CHANGEMENTS
D'ESTIMATIONS COMPTABLES
ET CORRECTIONS D'ERREURS



EXPOSÉ DES MOTIFS	163
I. OBJET DE LA NORME	163
II. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS. 163	
II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat.....	163
II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	163
II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels internationaux.....	164
DISPOSITIONS NORMATIVES	165
1. CHAMP D'APPLICATION	165
2. CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES	165
2.1. Définition des méthodes comptables	165
2.1.1. Cas de l'absence de méthodes comptables	165
2.1.2. Cohérence des méthodes comptables	165
2.2. Dispositions relatives aux changements de méthodes comptables	166
2.2.1. Application d'un changement de méthode comptable	166
2.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative.....	166
2.2.3. Information en annexe	167
3. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES	168
3.1. Définition des estimations comptables	168
3.2. Dispositions relatives aux changements d'estimations comptables	168
3.2.1. Application d'un changement d'estimation comptable	168
3.2.2. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative.....	168
3.2.3. Information en annexe	169
4. CORRECTIONS D'ERREURS	169
4.1. Définition des erreurs	169
4.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs	169
4.2.1. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative.....	169
4.2.2. Information en annexe	170
ILLUSTRATION DE L'IMPRATICABILITE DE L'APPLICATION RETROSPECTIVE	171

NORME N°14 - CHANGEMENTS DE METHODES 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 :

- > 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 organismes.

La 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 REFERENTIELS

II.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l’Etat

D’une manière générale, les dispositions de cette norme sont similaires à celles retenues dans la norme 14 « Changements de méthodes comptables, changements d’estimations comptables et corrections d’erreurs » du Recueil des normes comptables de l’Etat. Cependant l’information comparative retraitée des effets des changements de méthodes comptables et des corrections d’erreurs est communiquée dans l’annexe et non dans le bilan et le compte de résultat.

En outre, il a été tenu compte des besoins des organismes ayant des activités assujetties à l’impôt sur les sociétés.

II.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

La norme est conforme à l’article 122-2 du Plan comptable général qui se fonde sur 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. Néanmoins, la norme prévoit des dispositions additionnelles par rapport à celles prévues par le Plan comptable général. Une information comparative retraitée des effets des changements de méthodes comptables et des corrections d’erreurs doit être communiquée en annexe.

II.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels internationaux

De façon générale, les dispositions de cette norme concernant les changements de méthodes comptables, les changements d'estimations comptables et les corrections d'erreurs sont similaires à celles des normes IAS 8 et IPSAS 3 « Méthodes comptables, changements d'estimations et erreurs ».

La norme 14 prévoit, pour les corrections d'erreur, qu'une information soit donnée en annexe au titre de l'information comparative. Ainsi, l'exercice qui précède l'exercice au cours duquel l'erreur a été découverte est présenté corrigé de cette erreur, au moyen du retraitement des éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat.

NORME N°14 - CHANGEMENTS DE METHODES 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 pour les organismes du secteur public.

2. CHANGEMENTS DE METHODES 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, l'organisme doit 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'organisme doit faire référence aux sources suivantes, énumérées par ordre d'importance, et considérer leur possibilité d'application :

- > les dispositions normatives applicables à l'organisme et traitant de questions similaires ou 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'organisme 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 méthode comptable

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. Un organisme ne doit changer de méthode comptable que dans les deux cas suivants :

- > le changement est imposé par une norme ou tout texte réglementaire applicable à l'organisme ;
- > le changement a pour effet de fournir des informations plus fiables et plus pertinentes tant sur le résultat que sur le patrimoine et la situation financière de l'organisme.

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

*Règle générale*⁵²

Le changement de méthode comptable est comptabilisé par modification des fonds propres⁵³ au 1er janvier de 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 des fonds propres, de l'effet de la nouvelle méthode comptable, comme si celle-ci avait toujours été appliquée.

Lorsque le changement de méthode comptable a conduit à comptabiliser des provisions sans passer par le compte de résultat, la reprise de ces provisions s'effectue directement par les fonds propres pour la partie qui n'a pas trouvé sa justification.

Au titre de l'information comparative présentée dans l'annexe aux 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, des fonds propres ou du compte de résultat.

⁵² Le changement de méthode comptable est imputé en report à nouveau dès l'ouverture de l'exercice, sauf si en raison de l'application de règles fiscales, l'organisme est amené à comptabiliser l'impact du changement dans le compte de résultat de l'année de mise en œuvre du changement de méthode comptable.

⁵³ S'agissant des conséquences des changements de méthode comptable, dans la mesure où les charges doivent être effectivement constatées en tant que telles dans la comptabilité de l'exercice pour pouvoir faire l'objet d'une déduction du résultat imposable, l'avis du Conseil national de la comptabilité n° 97-06 précise que l'entreprise (ici l'organisme) peut comptabiliser l'impact du changement en compte de résultat.

Limites à l'application de la règle générale

S'il est impraticable⁵⁴ de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés en annexe, la nouvelle méthode comptable est appliquée au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets du changement sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat pour tous les exercices antérieurs présentés en annexe, la nouvelle méthode comptable est appliquée de manière prospective à partir du début de l'exercice au cours duquel les effets du changement peuvent être calculés et ne tient donc pas compte de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et des fonds propres découlant d'opérations ou événements antérieurs à cette date.

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'organisme, celui-ci mentionne en annexe les informations suivantes :

- > la nature du changement de méthode comptable ;
- > pour l'exercice en cours et pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;
- > le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible.

Lorsqu'un changement est imposé par un texte applicable à l'organisme, celui-ci indique en outre les informations suivantes :

- > le texte imposant le changement ;
- > le cas échéant, le fait que le changement de méthode comptable est mis en œuvre conformément à des dispositions spécifiques ainsi que leur description.

Lorsqu'un changement est décidé par l'organisme, 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 dans l'information comparative en annexe, l'organisme 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.

⁵⁴ Le concept « d'impraticabilité » est développé dans les illustrations..

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 changement 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'organisme. Ces modalités d'application peuvent, dans le cadre d'une même méthode ou d'un même principe, différer d'un organisme à l'autre ou, pour un même organisme, 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'exercice⁵⁵.

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.

⁵⁵ Les changements d'estimations comptables peuvent avoir un effet sur différentes lignes du compte de résultat et du bilan.

3.2.3. Information en annexe

L'organisme fournit des informations sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur l'exercice en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des exercices ultérieurs, sauf lorsqu'il est impraticable d'estimer l'incidence sur les exercices futurs.

Si le montant de l'incidence sur les exercices ultérieurs n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, cette situation est mentionnée en annexe.

4. CORRECTIONS D'ERREURS

4.1. Définition des erreurs

Une erreur est une omission ou une inexactitude des états financiers de l'organisme portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation erronée 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.

4.2. Dispositions relatives aux corrections d'erreurs

4.2.1. Comptabilisation et retraitement de l'information financière comparative

Règle générale : traitement rétrospectif⁵⁶

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 des fonds propres de l'effet de la correction d'erreur sur l'exercice antérieur.

⁵⁶ S'agissant des corrections d'erreurs, les règles fiscales sont autonomes des règles comptables, qu'il s'agisse de celles issues du Plan comptable général ou du présent Recueil de normes comptables (cf. principes fiscaux énoncés par le Conseil d'Etat).

Au titre de l'information comparative figurant dans l'annexe, 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, des fonds propres et/ou du compte de résultat.

Limites à l'application du traitement rétrospectif

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 impraticable⁵⁷ de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres et/ou du compte de résultat pour un ou plusieurs des exercices présentés en annexe, l'erreur est retraitée au début du premier exercice pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable, qui peut être l'exercice en cours.

S'il est impraticable de déterminer les effets d'une erreur sur les éléments concernés de l'actif, du passif, des fonds propres ou du compte de résultat pour 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 des fonds propres découlant d'opérations ou évènements antérieurs à cette date.

4.2.2. Information en annexe

Lorsqu'une correction d'erreur est effectuée par l'organisme, celui-ci mentionne en annexe les informations suivantes :

- > la nature de l'erreur d'un exercice antérieur ;
- > pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste concerné des états financiers ;
- > le montant de la correction au début du premier exercice présenté.

Si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée sont indiquées.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces deux natures d'informations.

⁵⁷ Le concept « d'impraticabilité » est développé dans les illustrations.

NORME N°14 - CHANGEMENTS DE METHODES COMPTABLES, CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES ET CORRECTIONS D'ERREURS

ILLUSTRATION DE L'IMPRATICABILITE DE L'APPLICATION RETROSPECTIVE

Dans certaines circonstances, il est impraticable de déterminer, soit les effets spécifiquement liés à l'exercice, soit l'effet cumulé d'un traitement rétrospectif afin de rendre les informations financières au titre de ou des exercices précédents comparables à celles de l'exercice en cours.

En effet, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours de l'exercice ou des exercices antérieurs d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable, soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'une période antérieure ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

Dans d'autres cas, il est nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers.

Or, le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'un exercice antérieur, en raison du délai qui peut s'être écoulé depuis l'opération ou l'autre évènement 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'évènement. 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.

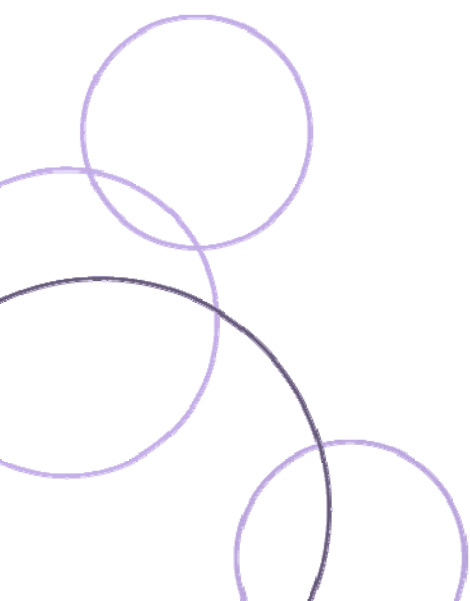
Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'un exercice antérieur implique de distinguer les informations qui :

- > révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'opération ou l'évènement ;
- > 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 15
EVENEMENTS POSTERIEURS
A LA CLOTURE



EXPOSÉ DES MOTIFS	174
I. CONTEXTE, DEFINITIONS ET CRITERES DE COMPTABILISATION	174
II. COMPTABILISATION ET EVALUATION : EXEMPLES	175
II.1. Évènements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements	175
II.2. Évènements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements : information en annexe	175
III. PRINCIPE DE CONTINUITE D'EXPLOITATION	175
IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES	176
IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat.....	176
IV.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	176
IV.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	176
DISPOSITIONS NORMATIVES	177
1. CHAMP D'APPLICATION	177
2. DEFINITIONS	177
2.1. Évènements postérieurs à la date de clôture	177
2.2. Date de clôture.....	177
2.3. Date d'arrêté	177
3. COMPTABILISATION ET EVALUATION	178
3.1. Évènements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements	178
3.2. Évènements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements : information en annexe	178
4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE	178
4.1. Informations à fournir sur les événements postérieurs à la clôture liés à des situations existant à la date de clôture	178
4.2. Informations à fournir sur les événements postérieurs à la clôture non liés à des situations existant à la date de clôture	179

NORME N° 15 – ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. CONTEXTE, DEFINITIONS ET CRITERES DE COMPTABILISATION

La norme vise plusieurs objectifs :

- > la pertinence et la fiabilité des états financiers, et
- > la qualité de l'information financière.

Il s'agit de déterminer 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 des comptes, 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'arrêté, qui correspond à la date à laquelle l'organe délibérant arrête les états financiers⁵⁸.

L'arrêté définitif des comptes constitue l'acte marquant la fin de la période de prise en compte des évènements postérieurs à la clôture. Dès lors que les comptes sont rendus publics et ne peuvent plus être modifiés, les évènements postérieurs à la date d'arrêté définitif ne peuvent plus avoir d'impact sur les comptes concernés.

Pour les organismes entrant dans le périmètre du décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, l'arrêté définitif des comptes est mentionné dans l'article 212 de ce décret⁵⁹ et correspond à la date à laquelle l'organe délibérant se réunit pour arrêter les comptes.

⁵⁸ Pour les entités entrant dans le périmètre du décret du 7 novembre 2012 relative à la gestion budgétaire et comptable publique (« décret GBCP »), les états financiers sont inclus dans le compte financier.

⁵⁹ Décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, article 212 : « *Le compte financier de l'organisme est établi par l'agent comptable à la fin de chaque exercice. L'ordonnateur lui communique à cet effet les états de comptabilité dont il est chargé en application de l'article 208. Le compte financier est visé par l'ordonnateur qui certifie que ce compte retrace les comptabilités dont il est chargé et les ordres transmis à l'agent comptable en application des articles 24 et 32.*

Il est soumis par l'ordonnateur à l'organe délibérant, qui l'arrête, après avoir entendu l'agent comptable, avant l'expiration du deuxième mois suivant la clôture de l'exercice. Il est accompagné d'un rapport de gestion établi par l'ordonnateur pour l'exercice écoulé. Si les observations de l'agent comptable concernant la qualité des comptes n'ont pas été retenues, l'agent comptable peut annexer au compte financier un état explicitant ces observations ».

II. COMPTABILISATION ET EVALUATION : EXEMPLES

Les dispositions normatives indiquent dans quel cas un événement postérieur à la clôture doit conduire à modifier les comptes ou les informations mentionnées dans l'annexe. Les exemples figurant ci-après permettent d'illustrer ces principes.

II.1. Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements

Les événements postérieurs à la date de clôture imposant à l'organisme d'ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou de comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas, sont illustrés par les exemples suivants :

- > La décision rendue par un tribunal après la date de clôture de l'exercice confirmant l'existence à cette date d'une obligation actuelle de l'organisme. Ce dernier doit ajuster toute provision préalablement comptabilisée en relation avec ce jugement, ou bien enregistrer une nouvelle provision sous réserve du respect des principes de la norme 2 « Les charges » et de la norme 12 « Les passifs non financiers ». Lorsque le jugement conduit à confirmer l'existence d'un passif, l'organisme ne se contente plus de fournir dans l'annexe une information au titre de ce passif jusqu'alors qualifié de « passif éventuel », mais il l'inscrit au bilan. Une information complémentaire est également communiquée dans l'annexe le cas échéant.
- > La réception, après la date de clôture de l'exercice, d'informations indiquant qu'un actif était déprécié à cette date ou que le montant d'une dépréciation précédemment comptabilisée pour cet actif doit être ajusté. A titre d'exemple, la vente d'un actif après la date de clôture donne des indications sur la valeur nette à la date de clôture à condition que les circonstances qui prévalent au moment de la vente aient existé à la date de clôture. A l'inverse, la simple évolution post-clôture de la valeur d'un actif ne peut donner lieu à ajustement de cette valeur.

II.2. Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements : information en annexe

Certains événements postérieurs à la date de clôture se traduisent par une seule information en annexe, dès lors que les événements ont une importance significative. Il s'agit, par exemple, d'un sinistre intervenu après la date de clôture, de l'apparition d'un litige ou procès dont la cause est postérieure à la date de clôture.

III. PRINCIPE DE CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

Le principe de continuité d'exploitation généralement exposé dans les référentiels comptables français et internationaux pour les entités privées n'a pas été repris dans la norme puisque cette question ne se pose pas pour les entités publiques dans les mêmes termes que pour les entités privées dont l'activité peut disparaître.

Il a été considéré que le cas où l'Etat annonce son intention de mettre un terme à l'activité d'un organisme sans transfert vers une nouvelle entité ne se rencontrait en pratique pas ou de manière exceptionnelle.

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

IV.1 Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

Les dispositions de cette norme sont similaires à celles retenues dans la norme 15 « Evènements postérieurs à la clôture » du Recueil des normes comptables de l'État.

Pour les organismes, les évènements postérieurs à la clôture des comptes portent sur des évènements qui se produisent entre la date de clôture et la date d'arrêté et d'approbation des comptes par l'organe compétent, en général le conseil d'administration, alors que pour l'Etat, l'arrêté des comptes est matérialisé par la signature des états financiers par le ministre.

IV.2 Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

Les dispositions prévues par la norme sont conformes à celles du Plan comptable général.

Pour les entreprises privées, la date limite d'ajustement des comptes est la date d'arrêté des comptes par le conseil d'administration ou autre organe délibérant selon la forme juridique de l'entreprise.

IV.3 Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

Les dispositions de cette norme sont conformes à celles retenues dans les référentiels comptables internationaux, en particulier la norme IAS 10 et la norme IPSAS 14, « Evènements postérieurs à la date de reporting ».

La norme 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 la norme IPSAS 14 (§ 6 à 8), elle précise que c'est la date à laquelle les comptes sont devenus définitifs, c'est-à-dire lorsque ces comptes servent de base à l'audit et ne peuvent plus être modifiés.

Les développements particuliers de la norme IPSAS 14 en matière de continuité d'exploitation n'ont pas été repris dans la norme considérant que les situations évoquées ne se présentent pas en pratique.

NORME N° 15 – ÉVÈNEMENTS POSTÉRIEURS À LA CLÔTURE

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D'APPLICATION

La présente norme s'applique à la comptabilisation des événements postérieurs à la date de clôture et aux informations à fournir s'y rapportant.

2. DEFINITIONS

2.1. Évènements postérieurs à la date de clôture

Les événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice incluent tous les événements, favorables et défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date d'arrêté définitif des états financiers.

On distingue deux types d'évènements :

- (a) ceux 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 concernent des situations apparues postérieurement à la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements mais susceptibles seulement de faire l'objet d'une information dans l'annexe).

2.2. Date de clôture

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.

2.3. Date d'arrêté

La date d'arrêté définitif des comptes de l'organisme est la date à laquelle l'organe délibérant arrête les états financiers.

Ceux-ci doivent être ajustés ou des informations doivent être fournies dans l'annexe lorsque se produisent des événements postérieurs à la date de clôture jusqu'à leur date d'arrêté définitif.

3. COMPTABILISATION ET EVALUATION

3.1. Évènements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements

L'organisme doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas afin de prendre en compte l'impact des événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice qui sont relatifs à des situations existant à cette date.

Il s'agit d'évènements qui constituent des éléments complémentaires d'appréciation de la valeur des actifs et passifs de l'organisme tels qu'ils existaient à la clôture de l'exercice. Ces événements qui se produisent après la date de clôture procurent des informations permettant de mieux calculer les estimations de montants relatifs aux obligations existant à la clôture de l'exercice.

3.2. Évènements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements : information en annexe

L'organisme ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture lorsque ces événements n'ont aucun lien direct et prépondérant avec une situation existant à la clôture de l'exercice.

4. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

Font l'objet d'une information dans l'annexe, les événements postérieurs à la clôture de l'exercice qui se sont produits entre la date de clôture de l'exercice (soit le 31/12/N) et la date d'arrêté des comptes. La date d'arrêté des comptes est mentionnée dans l'annexe, afin que le lecteur des états financiers puisse déterminer quelle est la période couverte par l'information donnée à ce titre dans l'annexe des comptes.

4.1. Informations à fournir sur les événements postérieurs à la clôture liés à des situations existant à la date de clôture

Si l'organisme reçoit, après la date de clôture de l'exercice, mais avant la date d'arrêté des comptes, des informations sur des situations existant à la date de clôture, il doit mettre à jour les informations de l'annexe relatives à ces situations, au vu de ces nouveaux éléments.

A titre d'exemple, un élément probant devient disponible après la date de clôture mais concerne un passif éventuel qui existait à la date de clôture. Outre le fait qu'il doit examiner s'il doit désormais comptabiliser une provision, l'organisme doit mettre à jour les informations fournies sur le passif éventuel au vu de cet élément probant.

4.2. Informations à fournir sur les événements postérieurs à la clôture non liés à des situations existant à la date de clôture

Si des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des modifications de comptes (car sans lien avec les situations existant à la date de clôture) 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, alors l'organisme doit indiquer pour chaque catégorie significative d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements, les informations suivantes :

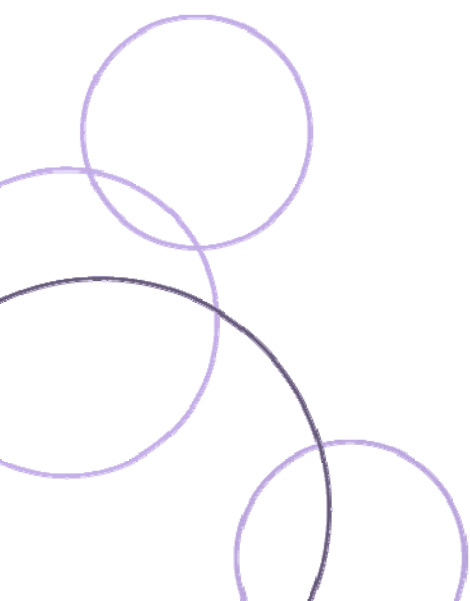
- (a) une présentation de l'événement,
- et
- (b) une estimation de son effet financier, ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.

Parmi ces événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements, on relève par exemple :

- > l'annonce de l'abandon d'une activité ;
- > la sortie d'actifs ou le règlement de passifs attribuables à un abandon d'activité, ou encore la conclusion d'accords irrévocables pour la vente de ces actifs ou le règlement de ces passifs ;
- > des acquisitions d'actifs significatives ;
- > des modifications anormalement importantes du prix des actifs postérieurement à la date de clôture ;
- > la destruction d'actifs par un incendie postérieurement à la date de clôture.



NORME 17
LES BIENS HISTORIQUES
ET CULTURELS



EXPOSÉ DES MOTIFS	182
I. DEFINITION	182
II EVALUATION	183
II.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale	183
II.2. Evaluation à la date de clôture	183
II.3. Dépenses ultérieures	183
III. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS. 184	
III.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat	184
III.2. Positionnement de la norme par rapport à l'avis du Conseil national de la comptabilité et au Plan comptable général.....	184
III.3. Positionnement de la norme par rapport au référentiel IPSAS	184
DISPOSITIONS NORMATIVES	185
1. DEFINITION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS	185
1.1. Biens historiques et culturels immobiliers	185
1.2. Biens historiques et culturels mobiliers	185
1.3. Cas particulier des adjonctions	186
1.4. Cas des actifs ou des ensembles immobiliers comportant des éléments historiques et culturels	186
2. EVALUATION	187
2.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale	187
2.2. Evaluation à la date de clôture	187
3. DEPENSES ULTERIEURES	188
3.1. Comptabilisation des dépenses ultérieures	188
3.2. Evaluation à la date de clôture des dépenses ultérieures	188
3.2.1. Amortissements des dépenses ultérieures immobilisées	188
3.2.2. Dépréciations des dépenses ultérieures	189
3.3. Modalités particulières de traitement des biens historiques et culturels partiellement comptabilisés	189
4. COMPTABILISATION ET EVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN	189
5. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE	190
5.1. Méthodes comptables	190
5.2. Notes sur le bilan.....	190

NORME N° 17 – LES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. DEFINITION

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 retenue par la norme 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 EVALUATION

II.1. Evaluation 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 la valeur une fois la comptabilisation initiale effectuée.

II.2. Evaluation 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.

A la date de clôture, les biens historiques et culturels sont évalués dans les comptes de l'organisme 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'organisme 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 »).

III. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

III.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

Les dispositions de cette norme sont similaires à celles retenues dans la norme 17 « Les biens historiques et culturels » du Recueil des normes comptables de l'Etat. La norme privilégie le caractère symbolique des biens historiques et culturels. Ainsi, la valeur symbolique ou forfaitaire retenue pour la comptabilisation initiale des biens historiques et culturels doit demeurer inchangée.

Cependant l'option consistant à mentionner pour information dans l'annexe une valeur différente de celle retenue pour comptabiliser et évaluer un bien historique et culturel à l'actif du bilan a été introduite. Il s'agit le plus souvent de la valeur d'assurance, qui ne s'applique pas à l'Etat, celui-ci étant son propre assureur.

III.2. Positionnement de la norme par rapport à l'avis du Conseil national de la comptabilité et au Plan comptable général

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 (CNC).

Par ailleurs, les règles de droit commun découlant du Plan comptable général s'appliquent pour les dépenses ultérieures.

III.3. Positionnement de la norme par rapport au référentiel IPSAS

S'agissant des dispositions relatives à l'évaluation, la norme s'appuie également sur la norme IPSAS 17 sur les immobilisations corporelles. Celle-ci n'impose pas la comptabilisation et l'évaluation des actifs historiques selon la définition et les critères de comptabilisation des 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.

NORME N° 17 – LES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITION DES BIENS HISTORIQUES ET CULTURELS

Les biens historiques et culturels sont ceux contrôlés par l'organisme 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 1er 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 ou des ensembles immobiliers comportant des éléments historiques et culturels

Lorsqu'un actif immobilier ou un ensemble immobilier ne constituant pas un bien historique et culturel au sens du paragraphe 1.1 supra comporte un ou plusieurs éléments, non détachables par nature ou par destination, qui sont visés par les textes énumérés au paragraphe 1.1 supra, l'actif ou l'ensemble immobilier suit dans sa totalité les dispositions de la norme relative aux immobilisations corporelles.

2. EVALUATION

2.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale

Les modalités de comptabilisation d'un bien historique et culturel dépendent de la situation dans laquelle il se trouve.

Les biens historiques et culturels acquis à titre onéreux sont comptabilisés au coût d'acquisition. Les biens reçus à titre gratuit (dons ou legs) sont comptabilisés à la valeur à dire d'expert.

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'organisme qui sont déjà comptabilisés, les valeurs d'entrée retenues dans le passé ne sont pas remises en cause, et aucune possibilité de modifier les valeurs d'entrée des biens historiques et culturels déjà enregistrées n'est offerte. Dans l'hypothèse où certains de ces biens auraient fait l'objet d'amortissements dans le passé, ces amortissements ne sont pas retraités. L'amortissement du bien historique et culturel cesse. La valeur nette 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'organisme, 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'organisme. 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'organisme.

2.2. Evaluation à la date de clôture

A la date de clôture, les biens historiques et culturels sont évalués dans les comptes de l'organisme pour le même montant que lors de leur comptabilisation initiale.

Ils ne sont 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. DEPENSES ULTERIEURES

3.1. Comptabilisation des dépenses ultérieures

Les travaux réalisés sur un bien historique et culturel sont distingués du bien principal (bien « sous-jacent »).

Les biens historiques et culturels font généralement l'objet de restauration ou de rénovation. Il convient d'analyser s'il s'agit de travaux de reconstruction, de gros entretien ou d'entretien courant :

- > Les travaux de reconstruction sont comptabilisés en immobilisation corporelle en sus et distinctement du bien « sous-jacent ».
- > Les travaux assimilés à des travaux de gros entretien ou de grandes révisions relèvent de programmes pluriannuels dont l'objet est de vérifier et de maintenir le bon état des biens historiques et culturels. Ces dépenses doivent être comptabilisées, soit sous forme de provisions pour gros entretien, soit, lorsque l'organisme utilise cette méthode⁶⁰, sous forme de composants distincts du bien « sous-jacent ».
- > Les dépenses d'entretien courant sont comptabilisées en charges au fur et à mesure de leur réalisation.

3.2. Evaluation à la date de clôture des dépenses ultérieures

3.2.1. Amortissements des dépenses ultérieures immobilisées

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 n'a pas vocation à être amorti.

Les dépenses ultérieures immobilisées s'amortissent sur leur propre durée d'utilisation.

A 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 dispositions de droit commun s'appliquent :

- > aux modalités d'évaluation du montant amortissable,
- > aux 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,
 - de la nature même du bien historique et culturel,
- > aux conditions de réexamen du plan d'amortissement (durée et mode d'amortissement) rendues nécessaires par une modification significative du bien consécutive à sa dépréciation.

⁶⁰ Dans le cadre de l'option ouverte par la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

3.2.2. Dépréciations des dépenses ultérieures

La valeur d'usage d'un bien historique et culturel s'apprécie selon un potentiel de services attendus, c'est-à-dire 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 pas 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 immobilisées liées aux biens historiques et culturels.

La dépréciation d'une dépense ultérieure immobilisée liée à un bien historique et culturel résulte de la constatation que sa valeur actuelle est devenue notablement inférieure à sa valeur nette comptable, laquelle ne correspond plus au potentiel de service résiduel, si le bien historique et culturel continue à être utilisé.

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.

Les critères de dépréciation et les indices de pertes de valeur sont développés dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles ».

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 EVALUATION 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'organisme n'en a plus le contrôle ou lorsque l'actif est détruit.

Dans ces deux cas, la comptabilisation de ces sorties suit les dispositions de la norme 6 relative aux immobilisations corporelles.

5. INFORMATIONS A 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 immobilisées).

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 immobilisées, 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.

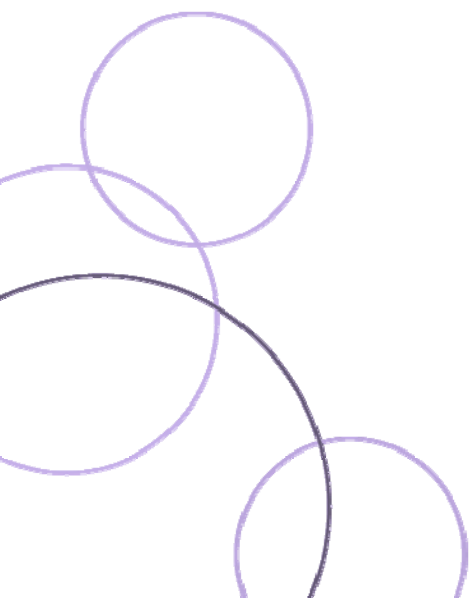
Par ailleurs, si l'entité le décide, une valeur différente de celle comptabilisée à l'actif du bilan peut être mentionnée pour information (à titre d'exemples, valeur de marché si elle est connue, valeur d'assurance, etc.). Cette information est nécessairement complétée de la date à laquelle l'évaluation a été réalisée.

En cas d'altération partielle notable du bien historique et culturel, une information appropriée est donnée en annexe.

Pour un bien historique et culturel entré officiellement dans un processus de cession, à la clôture de l'exercice au cours duquel le bien devient juridiquement cessible, une information relative à la procédure engagée et à la valeur vénale estimée du bien concerné est donnée. Si l'aliénation du bien est abandonnée (dans le cadre d'une procédure formalisant sans équivoque cette décision), une information adéquate est donnée en annexe.



NORME 18
LES CONTRATS
CONCOURANT
A LA REALISATION
D'UN SERVICE PUBLIC



EXPOSÉ DES MOTIFS	193
I. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION	193
II. DEFINITION	193
III. COMPTABILISATION DU BIEN.....	195
III.1. Indicateurs de contrôle	195
III.2. Fiabilité de l'évaluation	196
III.3. Présentation des états financiers	196
III.4. Dépenses ultérieures immobilisables.....	196
IV. EVALUATION	197
IV.1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale.....	197
IV.2. Evaluation à la date de clôture.....	197
V. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COÛT INITIAL DU BIEN.....	197
V.1. Sommes à verser par l'organisme au titre du financement du bien.....	197
V.2. Différence éventuelle entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier	198
VI. COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS LIES AUX CLAUSES DU CONTRAT	199
VI.1. Sommes à verser par l'organisme, autres que celles liées au financement du bien	199
VI.2. Sommes perçues par l'organisme	199
VII. TRAITEMENTS COMPTABLES DES FINS DE CONTRATS CONCOURANT A LA REALISATION D'UN SERVICE PUBLIC	199
VIII. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS.	200
VIII.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat.....	200
VIII.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	200
VIII.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	200
DISPOSITIONS NORMATIVES	201
1. DEFINITION	201
2. COMPTABILISATION DU BIEN.....	201
2.1. Critère du contrôle	201
2.2. Fiabilité de l'évaluation	202
2.3. Equipement en cours de construction	202
3. EVALUATION	202
3.1. Evaluation du bien lors de la comptabilisation initiale	202
3.2. Evaluation du bien à la date de clôture	203
4. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COUT INITIAL DU BIEN.....	203
4.1. Sommes à verser par l'organisme au titre du financement du bien	203
4.2. Différence éventuelle entre le coût initial du bien et les sommes à verser au titre du financement de ce dernier	203
5. COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS LIES AUX CLAUSES DU CONTRAT	203
5.1. Sommes à verser par l'organisme, autres que celles liées au financement du bien	203
5.2. Sommes perçues par l'organisme	204
6. COMPTABILISATION ET ÉVALUATION LORS DE LA SORTIE DU BILAN	204
7. PRESENTATION.....	204
7.1. Modalités de présentation	204
7.2. Présentation des comptes	204
8. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE	204
8.1. Informations sur les méthodes comptables.....	204
8.2. Informations sur les données comptables.....	205
8.3. Autres informations	205

NORME N° 18 – LES CONTRATS CONCOURANT A LA REALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION

La norme « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » comprend toutes les dispositions relatives au traitement comptable des biens⁶¹ 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'organisme et ce tiers⁶². Cette situation nécessite d'envisager non seulement le traitement du bien mais aussi de sa contrepartie dans les comptes de l'organisme. 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'organisme.

La norme définit le traitement comptable du bien nonobstant toute disposition contraire qui pourrait figurer dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles »⁶³.

Sont abordées successivement les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation du bien ainsi que celles relatives à la comptabilisation de sa contrepartie (i.e. une dette financière ou une inscription en situation nette).

II. DEFINITION

Les biens utilisés pour permettre à l'organisme de rendre des services publics aux usagers sont en général acquis, construits, exploités et entretenus par l'organisme grâce à des ressources publiques. Toutefois, les personnes publiques 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 permettant de fournir un service public directement ou par l'intermédiaire de 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'organisme avec un tiers⁶⁴. Bien que le champ d'application de la

⁶¹ Les biens, objets de la norme, peuvent notamment revêtir la forme d'équipements ou d'ouvrages.

⁶² N'entrent notamment pas dans le champ d'application de la norme les biens mis par l'organisme à disposition de structures publiques ou privées et les biens remis par l'organisme, 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. 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'organisme ou dont l'occupation est autorisée par ce dernier.

⁶³ Les mêmes dispositions s'appliquent mutatis mutandis pour les immobilisations incorporelles (cf. notes de bas de page 6 et 8).

⁶⁴ 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).

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^{65/66} ou de délégations de service public⁶⁷, dont les contrats de concession⁶⁸.

Au sens de cette norme, un bien, objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, correspond à un ensemble cohérent⁶⁹ défini par le contrat et suit la classification de la norme 6 « Les immobilisations corporelles » en s'appuyant sur la nature de cet ensemble.

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.

⁶⁵ 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'Etat ou un établissement public de l'Etat 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 (...).

⁶⁶ 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 ».

⁶⁷ La délégation de service public est définie, en ce qui concerne l'Etat, 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 ».

⁶⁸ 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.

⁶⁹ 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.

III. COMPTABILISATION DU BIEN

Un bien, objet de l'un de ces contrats, est inscrit dans les comptes de l'organisme dès lors qu'il répond aux conditions cumulatives de comptabilisation qui sont les suivantes :

- > le bien est contrôlé par l'organisme⁷⁰ ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

III.1. Indicateurs de contrôle

Afin de déterminer si l'organisme 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'organisme. Il n'est pas nécessaire que tous ces indicateurs soient réunis pour que le contrôle de l'organisme 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'organisme et si elle ne met pas en cause le transfert du bien à l'organisme en fin de contrat.

2- L'occupation du domaine public.

3- La détermination des caractéristiques du bien par l'organisme.

4- La détermination des modalités de la gestion du service public principalement par l'organisme⁷¹.

Bien que n'assumant pas directement la gestion du service public, l'organisme maîtrise les modalités de gestion du service public prévu dans le contrat, et contrôle de ce fait le bien.

5- L'encadrement du revenu tiré par le tiers du bien.

Il peut être présumé que l'organisme dispose du contrôle du bien lorsque le contrat lui confère une certaine maîtrise du revenu que celui-ci procure au tiers. L'organisme a cette maîtrise soit parce qu'il rémunère ou indemnise le tiers⁷², 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.

⁷⁰ Il est à noter que le système européen des comptes nationaux (SEC 2010) a retenu à ce stade une approche par les risques s'agissant de la comptabilisation des biens, objets de contrats de partenariat public-privé.

⁷¹ Cet indicateur trouve plus particulièrement à s'appliquer aux concessions.

⁷² Ce qui est le cas pour la plupart des contrats de partenariats public-privé.

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'organisme 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'organisme.

La maîtrise du revenu par l'organisme 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'organisme, 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'organisme 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. A 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'organisme 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 parties⁷³ et s'il est probable que l'organisme en retirera des avantages économiques futurs ou un potentiel de service, au-delà de l'estimation la plus récente du niveau d'utilité de l'immobilisation existant au moment où les dépenses sont engagées. L'écart d'utilité par rapport à l'état de l'immobilisation à cette date consiste, par exemple, 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, de remplacement à identité de service rendu ou de remise en état sans amélioration du niveau de service ne sont pas immobilisables.

Toute dépense ultérieure, si elle revêt un caractère immobilisable en application du principe ci-dessus, est enregistrée à l'actif du bilan et est intégrée au bien principal.

⁷³ En augmentant la durée du contrat ou en en modifiant les conditions financières.

IV. EVALUATION

IV.1. Evaluation 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. Evaluation à la date de clôture

Les biens obtenus par l'organisme 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'organisme peut être amené⁷⁴ 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 empêchent 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'organisme 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'organisme à la fin du contrat avec un niveau de service équivalent à celui de début du contrat. Ces clauses justifient l'absence d'amortissement ou de dépréciation dans les comptes de l'organisme.

V. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COÛT INITIAL DU BIEN

La norme traite également de la comptabilisation dans les comptes de l'organisme 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'organisme au titre du financement du bien

Les contrats peuvent mettre à la charge de l'organisme des sommes à payer au titre du financement des biens⁷⁵. Elles sont en principe versées selon un échéancier prévu au contrat. Certaines peuvent être dues par l'organisme dès la phase d'élaboration du bien ou même avant le début de ces opérations.

Ces sommes ont la nature de dette financière pour l'organisme et sont enregistrées dès que celui-ci est tenu de les verser selon les termes du contrat, dès lors que leur évaluation est fiable.

⁷⁴ Sous réserve de dispositions contractuelles particulières.

⁷⁵ Les sommes peuvent notamment prendre la forme de redevances au titre de l'investissement (capital) ou de concours financiers, quelle que soit leur appellation.

Par la suite, l'organisme 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'organisme 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'organisme 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'organisme 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'organisme 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'organisme.

A contrario, quand le tiers se rémunère intégralement auprès de l'utilisateur au titre de ses prestations, il n'y a pas de sommes à payer par l'organisme 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'organisme 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'organisme 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 s'analyse comme une perspective d'enrichissement patrimonial pour l'organisme qui sera définitivement acquis à l'organisme 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 bien⁷⁶.

⁷⁶ A 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.

VI. COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS LIES AUX CLAUSES DU CONTRAT

VI.1. Sommes à verser par l'organisme, autres que celles liées au financement du bien

Lorsque les contrats prévoient que l'organisme 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 »⁷⁷. 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'organisme

Certains contrats prévoient que le tiers doit effectuer des versements en trésorerie à l'organisme. 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'organisme 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'organisme 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'organisme.

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'organisme 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'organisme en a connaissance.

VII. TRAITEMENTS COMPTABLES DES FINS DE CONTRATS CONCOURANT A LA REALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

Pour les biens financés par l'organisme 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'organisme.

⁷⁷ Il s'agit notamment des sommes à verser par l'organisme au titre des redevances de fonctionnement ou la partie « charges d'intérêts » des redevances de financement.

Pour les autres biens, lorsqu'ils reviennent *in fine* à l'organisme :

- > si le bien est déjà contrôlé par l'organisme, l'enrichissement de l'organisme constaté lors de la comptabilisation initiale du bien est maintenu en fonds propres ;
- > si le bien n'était pas contrôlé par l'organisme, il est alors comptabilisé à l'actif du bilan de l'organisme en contrepartie des fonds propres.

Dans tous les cas, si le contrat prévoit le versement d'une indemnité de retour ou de reprise à verser par l'organisme, 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'organisme.

Les biens obtenus par l'organisme 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'organisme 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

VIII.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

D'une manière générale, les dispositions de cette norme sont similaires à celles retenues dans la norme 18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

VIII.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

Les dispositions de l'article 621-6 (et suivantes) du Plan comptable général ne traitent que des comptes du concessionnaire.

VIII.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

Les dispositions de la norme 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'organisme. 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 A LA REALISATION D'UN SERVICE PUBLIC

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITION

L'organisme peut conclure avec des tiers des contrats concourant à la réalisation d'un service public contrôlé par l'organisme.

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'organisme.

Au sens de cette norme, un bien, objet d'un contrat concourant à la réalisation d'un service public, correspond à un ensemble cohérent⁷⁸ 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'organisme lorsque :

- > il est contrôlé par l'organisme ;
- > son coût ou sa valeur peut être évalué avec une fiabilité suffisante.

L'organisme 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.

⁷⁸ 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'organisme supporte les risques et charges et bénéficie des avantages afférents à la détention du bien constitue une présomption de l'existence du contrôle.

La vérification du contrôle par l'organisme 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'organisme ;
- > la détermination des modalités de la gestion du service public principalement par l'organisme ;
- > l'encadrement du revenu tiré par le tiers du bien ;
- > le transfert à l'organisme, 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'organisme 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. A défaut, la comptabilisation de ce bien est reportée au moment où l'organisme évalue son coût de manière fiable.

2.3. Equipement 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'organisme 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.

3. EVALUATION

3.1. Evaluation 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'organisme apporte une contribution essentielle au financement du bien.

3.2. Evaluation 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'évaluation du bien tient compte des éventuelles clauses contractuelles prévoyant que le tiers entretient régulièrement le bien ou qu'il le remet à l'organisme 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'organisme.

4. CONTREPARTIE COMPTABLE DU COUT INITIAL DU BIEN

4.1. Sommes à verser par l'organisme au titre du financement du bien

Les sommes à verser par l'organisme 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'organisme 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'organisme 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 ELEMENTS LIES AUX CLAUSES DU CONTRAT

5.1. Sommes à verser par l'organisme, autres que celles liées au financement du bien

Lorsque les contrats prévoient que l'organisme 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 »⁷⁹.

Les autres dettes non financières sont évaluées selon les dispositions de la norme 12 « Les passifs non financiers ».

5.2. Sommes perçues par l'organisme

Les sommes perçues par l'organisme 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'organisme en a connaissance.

6. 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.

7. PRESENTATION

7.1. Modalités de présentation

L'information donnée par les états financiers (bilan, compte de résultat et annexe) 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'organisme.

7.2. 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 l'annexe.

8. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

8.1. 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

⁷⁹ Il s'agit notamment des sommes à verser par l'organisme au titre des redevances de fonctionnement ou les « charges d'intérêts » constituant des redevances de financement.

d'entretien à la charge des tiers sont prises en considération pour estimer les durées d'utilisation des biens.

8.2. 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'organisme, la reprise sous gestion directe de l'organisme 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 ».

8.3. Autres informations

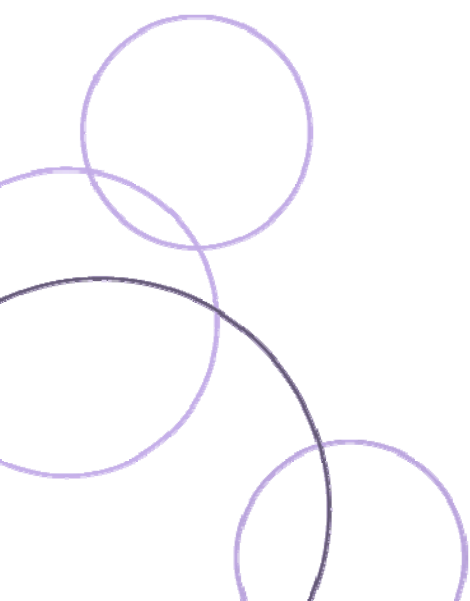
L'organisme :

- > 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. Equipements 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, à la date de clôture de l'exercice, des biens 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 19
LES CONTRATS
A LONG TERME



EXPOSÉ DES MOTIFS	209
I. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION	209
II. DEFINITION DU CONTRAT A LONG TERME	210
III. DEFINITION DES ELEMENTS DU CONTRAT A LONG TERME	212
III.1. Produits du contrat à long terme	212
III.2. Coûts du contrat à long terme.....	213
IV. COMPTABILISATION ET EVALUATION DU CONTRAT A LONG TERME	215
IV.1. Evaluation lorsque le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable.....	215
IV.2. Evaluation lorsque le résultat à terminaison ne peut pas être estimé de façon fiable	218
V. COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS LIES AUX CLAUSES DU CONTRAT	218
VI. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS COMPTABLES	220
VI.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat.....	220
VI.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	220
VI.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	220
DISPOSITIONS NORMATIVES	221
1. DEFINITION	221
2. COMPTABILISATION DU BIEN.....	221
2.1. Evaluation lorsque le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable	222
2.2. Evaluation lorsque le résultat à terminaison ne peut pas être estimé de façon fiable.....	222
3. COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS LIES AUX CLAUSES DU CONTRAT	223
4. PRESENTATION DES COMPTES	223
5. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE	223

NORME N° 19 – LES CONTRATS A LONG TERME

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. CONTEXTE ET CHAMP D'APPLICATION

Certains organismes, en exécution de contrats conclus avec des tiers⁸⁰, réalisent, dans le cadre d'activités marchandes, des opérations pluriannuelles qui peuvent constituer des contrats à long terme, au sens de la norme. Ces opérations peuvent concerner la construction d'équipement mais aussi, par exemple, le domaine de l'enseignement ou de l'archéologie. Le tiers, parfois également appelé cocontractant, est le bénéficiaire des biens produits ou des prestations de service accomplies dans le cadre de tels contrats. Le risque lié à l'exécution dudit contrat est, pour l'essentiel, porté par l'entité qui réalise l'opération et non par le tiers.

Dans un contrat à long terme, les dates de démarrage et d'achèvement des opérations prévues se situent dans deux exercices différents.

Dès lors, la principale question concernant la comptabilisation de ces contrats est celle de l'affectation des produits⁸¹ et des coûts du contrat aux exercices au cours desquels les travaux ou les prestations sont exécutés par l'organisme qui produit le bien ou effectue la prestation à livrer.

Un contrat à long terme peut être négocié pour la construction d'un actif unique (tel un pont, un immeuble, un barrage, un oléoduc, une route, un bateau ou un tunnel) ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés en termes de conception, comme un système public de distribution d'eau ou une raffinerie pour le compte du tiers.

La norme « Les contrats à long terme » comprend toutes les dispositions relatives au traitement comptable des contrats à long terme qu'elle définit nonobstant toute disposition contraire qui pourrait figurer dans la norme 6 « Les immobilisations corporelles »⁸² et dans la norme 8 « Les stocks ». Sont abordées successivement les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des coûts et des produits relatifs aux contrats à long terme.

En revanche, n'entrent pas dans le champ d'application de la norme :

- > les contrats ou accords fermes dont les financements sont successifs ainsi que les contrats cadres qui ont pour objet des prestations individuelles (à titre d'exemples, les actions de formation, les prestations par lots, etc.) : malgré leur caractère répétitif éventuellement au long de plusieurs années, l'exécution de chacune de ces opérations est limitée dans le temps et peut aisément être associée au financement correspondant. Dès lors, les dispositions comptables de la norme 2 « Les charges » et de la norme 4 « Les produits » s'appliquent ;

⁸⁰ Ce tiers peut éventuellement être une entité du secteur public.

⁸¹ Il s'agit notamment des produits constituant le chiffre d'affaires au titre d'une telle opération.

⁸² Les mêmes dispositions concernent, *mutatis mutandis*, la norme 5 « Les immobilisations incorporelles ».

- > les contrats qui font peser sur le tiers le risque d'exécution du contrat (contrat en régie⁸³...) : les dispositions comptables de la norme 2 « Les charges » et de la norme 4 « Les produits » s'appliquent également ;
- > les contrats ou accords fermes analogues dont l'objet est le financement d'actifs incorporels ou corporels⁸⁴ qui restent la propriété de l'organisme ayant conduit l'étude ou effectué les travaux : ce point est traité par la norme 20 sur les financements d'actifs ;
- > les opérations pluriannuelles ne faisant pas l'objet d'un contrat ou d'une convention identifiant précisément un tiers, un projet et un financement : les charges sont alors comptabilisées dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel les travaux ou les prestations sont exécutés conformément aux dispositions comptables de la norme 2 « Les charges ». Par ailleurs, dans ce cas, le financement sera assimilable à une subvention avec ou sans condition (cf. norme 20 sur les financements d'actifs) ;
- > les contrats concourant à la réalisation d'un service public⁸⁵ faisant l'objet d'une norme (norme 18 « Les contrats concourant à la réalisation d'un service public »).

II. DEFINITION DU CONTRAT A LONG TERME

Est appelé contrat à long terme, un contrat⁸⁶ ou un accord ferme analogue :

- > d'une durée généralement longue, dont l'exécution s'étend sur au moins deux exercices,
- > spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique portant sur la construction, la réalisation ou, le cas échéant, la participation en qualité de sous-traitant à la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes⁸⁷ pour le compte d'un tiers.

Le droit de l'organisme à percevoir les revenus contractuels est fonction de la conformité au contrat du travail exécuté.

⁸³ Il s'agit de contrats pour lesquels l'organisme accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération égale au remboursement de ses dépenses acceptées, majoré d'un pourcentage de ces dépenses ou d'une rémunération fixe.

⁸⁴ Certaines conventions (contrats d'études, de marchés, de développements, de projets de recherche, etc.) organisent la participation de tiers publics (Etat, Union Européenne, établissements publics nationaux (EPN), collectivités territoriales, etc.) ou privés au financement d'opérations pluriannuelles conduites par un ou plusieurs organismes publics. Ces participations financières prennent le plus souvent la forme de prise en charge d'une quote-part ou de la totalité des coûts encourus. Dans la mesure où les résultats de ces opérations dont l'exécution s'étend sur au moins deux exercices demeurent la propriété du ou des organismes concernés (par exemple, pour tout ce qui concerne les droits de propriété intellectuelle ou industrielle), ces conventions, sans contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur, sont assimilées à des subventions.

⁸⁵ Ces contrats concernent notamment les contrats de partenariats public-privé et les concessions. Ces dernières ne sont pas des contrats à long terme au sens de l'avis du Conseil national de la comptabilité n°99-10.

⁸⁶ Selon l'article 1101 du code civil, un contrat est une « convention par laquelle une ou plusieurs personnes s'obligent, envers une ou plusieurs autres, à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose ».

⁸⁷ Ceci vise les biens ou les services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation ultime s'inscrivent, de manière indissociable ou étroitement liée, dans un même projet.

Les contrats à long terme recouvrent principalement les contrats dits « à forfait » pour lesquels l'organisme accepte la réalisation d'un travail sur la base d'une rémunération fixe, arrêtée dès la conclusion du contrat, assortie, le cas échéant, d'une clause de révision ou d'intéressement.

Les contrats à long terme s'inscrivent dans le cadre de projets uniques et spécifiquement négociés.

Ils ont une contrepartie directe d'une valeur équivalente pour le financeur, donnant lieu à la production d'un livrable qui sera remis au tiers, portant sur la construction ou la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes, dont l'exécution s'étend sur au moins deux périodes comptables ou exercices. Aussi, le droit de l'organisme à percevoir les revenus contractuels est conditionné à l'exécution intégrale du projet et à la validation finale de sa conformité technique globale par le financeur.

Regroupement et division des contrats à long terme

Les dispositions de la norme sont généralement appliquées à chaque contrat à long terme pris dans sa globalité. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer la norme aux composantes séparément identifiables d'un contrat unique ou à un groupe de contrats afin de traduire la substance d'un contrat ou d'un groupe de contrats.

Lorsqu'un contrat concerne plusieurs actifs, la construction de chaque actif doit être traitée comme un contrat distinct lorsque les trois conditions cumulatives sont remplies :

- > des propositions distinctes ont été soumises pour chaque actif,
- > chaque actif a fait l'objet d'une négociation séparée et l'organisme et le tiers ont eu la possibilité d'accepter ou de rejeter la part du contrat relative à chaque actif,
- > les produits et les coûts de chaque actif peuvent être identifiés.

Un ensemble de contrats, qu'ils soient passés avec un même tiers ou avec des tiers différents, doit être traité comme un contrat unique lorsque :

- > cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global,
- > les contrats sont si étroitement liés qu'ils font, de fait, partie d'un projet unique avec une marge globale éventuelle, et
- > les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.

Un contrat peut prévoir la réalisation d'un actif supplémentaire, au choix du tiers, ou peut être modifié pour inclure la réalisation d'un actif supplémentaire. La réalisation d'un actif supplémentaire doit être traitée comme un contrat distinct lorsque :

- > soit l'actif présente une conception, une technologie ou une fonction sensiblement différente de l'actif ou des actifs visés dans le contrat initial,
- > soit le prix de l'actif est négocié indépendamment du prix fixé dans le contrat initial.

III. DEFINITION DES ELEMENTS DU CONTRAT A LONG TERME

III.1. Produits du contrat à long terme

Principe

Les produits du contrat à long terme doivent comprendre :

- > le montant initial des produits⁸⁸ convenu dans le contrat,
- > les modifications dans les travaux ou prestations du contrat, les réclamations et les primes de performance, facturées au tiers dans la mesure où il est probable qu'elles donneront lieu à des produits, et où elles peuvent être évaluées de façon fiable.

Par exemple :

- > un organisme et un tiers peuvent s'entendre sur des modifications dans les travaux ou prestations du contrat ou des réclamations qui accroissent ou diminuent les produits du contrat au cours d'une période ultérieure à celle où le contrat a initialement été conclu,
- > le montant des produits fixé dans le cadre d'un contrat à forfait peut augmenter par suite de clauses de révision de prix ou autres,
- > le montant des produits du contrat peut diminuer par suite de pénalités imposées en raison de retards pris par l'organisme dans l'exécution du contrat,
- > lorsqu'un contrat à forfait implique un prix fixe par unité de production, les produits du contrat augmentent ou diminuent à mesure que le nombre d'unités s'accroît ou se réduit.

Modification de contrat

Une modification est une instruction donnée par le tiers en vue d'un changement dans l'étendue des travaux ou prestations à exécuter au titre du contrat. Une modification peut entraîner une augmentation ou une diminution des produits du contrat. Des modifications sont par exemple des changements dans les spécifications ou la conception de l'actif et des changements dans la durée du contrat. Une modification est incluse dans les produits du contrat lorsque :

- > il est probable que le tiers approuvera la modification et le montant des produits résultant de cette modification, et
- > le montant des produits peut être évalué de façon fiable.

Réclamation

Une réclamation est un montant que l'organisme cherche à percevoir auprès du tiers ou d'une autre partie à titre de remboursement de coûts non inclus dans le prix du contrat. Une réclamation peut résulter par exemple, de retards occasionnés par le tiers, d'erreurs dans les spécifications ou la conception ou de modifications contestées des travaux ou prestations du contrat.

⁸⁸ Produits qui seront facturés au tiers et qui constitueront le chiffre d'affaires de l'organisme.

L'évaluation des montants des produits provenant de réclamations est soumise à un degré élevé d'incertitude et dépend souvent du résultat de négociations. En conséquence, les réclamations ne sont incluses dans les produits du contrat que lorsque :

- > l'état d'avancement des négociations est tel qu'il est probable que le tiers acceptera la réclamation, et
- > le montant qui sera probablement accepté par le tiers peut être évalué de façon fiable.

Primes de performance

Des primes de performance sont des suppléments payés à l'organisme si les niveaux de performance spécifiés sont atteints ou dépassés. Par exemple, un contrat peut prévoir le versement d'une prime de performance à l'organisme en cas d'achèvement anticipé du contrat. Ces primes de performance font partie des produits du contrat lorsque :

- > l'avancement du contrat est tel qu'il est probable que les niveaux de performance spécifiés seront atteints ou dépassés, et
- > le montant de la prime de performance peut être évalué de façon fiable.

Les organismes doivent examiner tous les montants relatifs au contrat à long terme qui ont pu être payés directement à ses sous-traitants (il s'agit d'un cas peu fréquent dans le secteur public) afin de déterminer s'ils répondent à la définition et aux critères de comptabilisation des produits et des charges (cf. *infra*) de l'organisme selon les termes du contrat. Les montants répondant à la définition et aux critères de comptabilisation des produits doivent être comptabilisés par l'organisme de la même manière que tout autre produit afférent au contrat.

III.2. Coûts du contrat à long terme

Les coûts du contrat doivent comprendre :

- > les coûts directement rattachables au contrat concerné,
- > les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés au contrat d'une manière systématique et rationnelle, et
- > tous autres coûts qui peuvent être spécifiquement imputés au tiers selon les termes du contrat.

Coûts directement rattachables à un contrat déterminé

Ces coûts incluent :

- > les dépenses de main-d'œuvre, y compris la supervision,
- > le coût des matières et fournitures utilisés pour la réalisation de l'actif ou la fourniture de la prestation,
- > l'amortissement des installations et des équipements utilisés pour le contrat,
- > le cas échéant pour les contrats de construction, les coûts de mise en place (et de repliement) d'installations, d'équipements et de matériaux sur le chantier du contrat,

- > le coût de location des installations et des équipements,
- > les coûts de conception et d'assistance technique directement liés au contrat,
- > les coûts estimés des travaux de finition et des travaux effectués au titre de la garantie y compris les coûts de garantie attendus,
- > les réclamations provenant de tiers.

Ces coûts peuvent être diminués de tout produit incident qui n'est pas inclus dans les produits du contrat, par exemple les produits tirés de la vente des surplus de matières et fournitures à la fin du contrat.

L'organisme doit examiner tous les montants relatifs au contrat à long terme qui ont pu être payés directement par ses sous-traitants (il s'agit d'un cas peu fréquent dans le secteur public) afin de déterminer s'ils répondent à la définition des coûts du contrat. Les montants répondant à la définition et aux critères de comptabilisation des charges et des produits (cf. *supra*) du contrat doivent être comptabilisés par l'organisme de la même manière que toute autre charge afférente au contrat.

Coûts pouvant être attribués à l'activité de contrats en général

Ces coûts susceptibles d'être affectés à des contrats déterminés incluent :

- > l'assurance,
- > les coûts de conception qui ne sont pas directement liés à un contrat spécifique,
- > les frais généraux de réalisation.

De tels coûts sont affectés à l'aide de méthodes systématiques et rationnelles appliquées de façon cohérente et permanente à tous les coûts ayant des caractéristiques similaires. Cette affectation est fondée sur le niveau normal de l'activité. Les frais généraux de réalisation incluent les coûts tels que la préparation et le traitement de la paye du personnel. Les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés à des contrats déterminés incluent également les coûts d'emprunt lorsque l'organisme est autorisé à recourir à un tel mode de financement afin de calculer un coût complet.

Coûts spécifiquement imputables au tiers selon les termes du contrat

Ces coûts peuvent inclure certains coûts d'administration générale et frais de développement pour lesquels le remboursement est spécifié dans les termes du contrat.

Les coûts du contrat incluent les coûts qui lui sont attribuables entre sa date d'obtention et sa date d'achèvement définitif. Toutefois, les coûts qui se rattachent directement à un contrat et qui sont encourus pour l'obtenir sont également inclus dans le coût du contrat s'ils peuvent être identifiés séparément et mesurés de façon fiable et s'il est probable que le contrat sera obtenu. Lorsque les coûts encourus pour obtenir un contrat sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, ils ne sont pas inclus dans les coûts du contrat lorsque ce contrat est obtenu au cours d'un exercice ultérieur.

Exclusion de coûts

Les coûts qui ne peuvent être attribués à l'activité de contrats ou qui ne peuvent être affectés à un contrat sont exclus des coûts d'un contrat à long terme. De tels coûts incluent :

- > les coûts d'administration générale pour lesquels le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat,
- > les coûts de vente,
- > les frais de recherche et de développement pour lesquels le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat,
- > l'amortissement des installations et des équipements qui ne sont pas exploités dans le cadre d'un contrat déterminé.

IV. COMPTABILISATION ET EVALUATION DU CONTRAT A LONG TERME

Le contrat est comptabilisé selon la méthode de l'avancement.

La technique de l'avancement consiste à comptabiliser le résultat et le chiffre d'affaires en fonction de l'avancement de l'exécution du contrat. Cette méthode s'applique que la marge prévisionnelle soit bénéficiaire ou déficitaire.

Il convient de distinguer deux cas :

- > le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable,
- > le résultat à terminaison ne peut pas être estimé de façon fiable.

IV.1. Evaluation lorsque le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable

Lorsque le résultat d'un contrat à long terme peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts du contrat doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat à la date de clôture des comptes. Un déficit attendu sur un contrat à long terme doit être immédiatement comptabilisé en charges.

Critères d'estimation de la fiabilité du résultat

Aussi, l'utilisation de cette méthode est-elle subordonnée aux conditions cumulatives suivantes :

- > réalisation d'un inventaire (cf. paragraphe III *supra* pour les éléments participant à l'inventaire),
- > acceptation par le tiers des travaux exécutés,
- > existence de documents comptables prévisionnels.

L'organisme dispose d'une certaine liberté pour apprécier le caractère raisonnablement certain des conditions d'acceptation du contrat qui ne reposent pas nécessairement sur un accord formel. Cette acceptation peut notamment faire référence aux usages professionnels.

L'utilisation de la méthode à l'avancement nécessite un suivi, par contrat, des produits et coûts imputables à chaque contrat, issu de la tenue d'une comptabilité analytique. En effet, l'existence d'outils permettant de valider le pourcentage d'avancement et de réviser périodiquement les estimations initiales de budget et de résultat du contrat est capitale.

Pour information, les conditions évoquées *supra* figurent dans l'article L. 123-21 du code de commerce.

Calcul du résultat à l'avancement

La comptabilisation des produits et des charges en fonction du degré d'avancement d'un contrat est souvent désignée sous le nom de méthode du pourcentage d'avancement.

Le résultat est constaté en appliquant au résultat à terminaison le pourcentage d'avancement. Le résultat à terminaison correspond à la marge prévisionnelle sur coût de revient du contrat. Le pourcentage d'avancement est déterminé en utilisant la ou les méthodes qui mesurent de façon fiable, selon leur nature, les travaux ou services exécutés et acceptés. Le pourcentage d'avancement ne peut, en principe, être mesuré à partir des seuls éléments résultant des contrats (notamment réception partielle, transfert de propriété, etc.) ou à partir des seuls éléments financiers (notamment facturations partielles, avances, acomptes, etc.). Peuvent être retenus :

- > le rapport entre le coût des travaux et services exécutés à la date de clôture et le total prévisionnel des coûts d'exécution du contrat,
- > les mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

Souvent, l'avancement des paiements et les avances reçues des tiers ne reflètent pas les travaux exécutés.

Lorsque le degré d'avancement est déterminé par référence aux coûts déjà encourus au titre du contrat à une date considérée, seuls les coûts correspondant aux travaux réalisés sont inclus dans les coûts encourus jusqu'à la date considérée. Les coûts du contrat qui sont exclus concernent, par exemple :

- > des coûts du contrat qui portent sur une activité future du contrat, tels que les coûts des matériaux qui ont été livrés sur le chantier du contrat, ou mis de côté pour être utilisés au titre du contrat sans avoir été encore installés, consommés ou mis en œuvre pendant l'exécution du contrat, à moins que ces matériaux n'aient été fabriqués spécialement pour le contrat,
- > des versements effectués aux sous-traitants, à titre d'avance sur les travaux de sous-traitance à exécuter.

Selon cette méthode, les produits du contrat sont rattachés aux coûts encourus pour parvenir au degré d'avancement, ce qui aboutit à la présentation des produits, des charges et d'un excédent ou d'un déficit qui peuvent être attribués proportionnellement aux travaux achevés. Cette méthode donne des informations utiles sur l'étendue de l'activité du contrat et de son exécution pendant un exercice.

Modalités de comptabilisation

Toutes les charges ayant concouru à l'exécution d'un contrat sont comptabilisées à la date de clôture.

Les charges qui ne correspondent pas à l'avancement et qui sont donc rattachables à une activité future sont à porter en stocks, travaux en cours ou charges constatées d'avance.

Les produits contractuels sont à comptabiliser en chiffre d'affaires et à régulariser à la hausse comme à la baisse. Cette régularisation a pour objet de comptabiliser un niveau de produit permettant, après déduction des charges ayant concouru à l'exécution du contrat, la constatation de la quote-part de résultat à terminaison correspondant au pourcentage d'avancement.

Lorsqu'il est prévu, au début du contrat, que les coûts du contrat seront entièrement recouverts auprès des parties au contrat à long terme, tout excédent prévu des coûts totaux du contrat sur le total des produits du contrat est immédiatement comptabilisé en charges.

Lorsqu'une incertitude apparaît quant à la possibilité de recouvrer un montant déjà inclus dans les produits du contrat, et déjà comptabilisé dans le compte de résultat, le montant irrécouvrable ou le montant dont le recouvrement a cessé d'être probable est comptabilisé en constatant une charge, et non en ajustant le montant des produits du contrat.

Lorsque le résultat estimé à terminaison est négatif

Dès qu'elle devient probable, la perte sur contrat doit être comptabilisée par constitution d'une provision, indépendamment de l'avancement.

La perte à terminaison, sous déduction de la perte le cas échéant déjà comptabilisée, est constatée immédiatement. Toutefois, compte tenu de l'application de la méthode de l'avancement, la prise en compte de la perte globale se déroule en deux étapes :

- > la perte déjà réalisée à la clôture est constatée lors du dégagement du résultat partiel (par application de la méthode à l'avancement). Elle est égale à la perte à terminaison prévisionnelle pondérée par le pourcentage d'avancement. Le chiffre d'affaires comptabilisé sous déduction faite des charges ayant concouru à l'exécution du contrat doit correspondre à la quote-part de perte à terminaison correspondant au pourcentage d'avancement ;
- > le complément de perte non encore réalisée, obtenu par différence entre la perte globale prévisionnelle et la perte déjà réalisée (et dé gagée) à la clôture de l'exercice, est à comptabiliser en provision pour risques.

Si malgré l'utilisation de la méthode à l'avancement, des coûts déjà réalisés figurent encore à l'actif (cas de travaux ou prestations exécutés mais n'ayant pas encore fait l'objet d'une acceptation par le tiers), une partie de la perte à venir est alors à comptabiliser en dépréciation.

IV.2. Evaluation lorsque le résultat à terminaison ne peut pas être estimé de façon fiable

Principe

Lorsque le résultat à terminaison d'un contrat ne peut être estimé de façon fiable, aucun profit n'est dégagé. Ainsi, si les conditions permettant de s'assurer que le résultat à terminaison est estimé de façon fiable ne sont pas remplies, les produits dégagés à l'avancement sont normalement pris en compte dans la limite des coûts correspondants.

Si l'exercice suivant, le résultat à terminaison peut, cette fois, être estimé de façon fiable, un résultat doit être dégagé conformément aux dispositions du paragraphe IV.1.

Lorsque la situation à terminaison la plus probable est une perte, la constatation d'une provision dépend de la capacité ou non à estimer cette dernière de façon raisonnable, généralement à partir d'hypothèses :

- > dans l'affirmative, en présence de plusieurs hypothèses de calcul, il y a lieu de provisionner la perte correspondant à la plus probable d'entre elles. S'il n'est pas possible de déterminer l'hypothèse la plus probable, il y a lieu de provisionner la perte correspondant à la plus faible d'entre elles et de mentionner le risque additionnel éventuel en annexe ;
- > dans la négative, la perte ne donne lieu à aucune provision mais l'existence et la nature de l'incertitude sont mentionnées en annexe. En pratique, l'absence de provision devrait être rare, les cas où l'évaluation suffisamment fiable du montant de la perte ne peut être réalisée étant exceptionnels.

Changements d'estimations comptables

La méthode du pourcentage d'avancement est appliquée sur une base cumulée pour chaque exercice en fonction des estimations actuelles des produits du contrat ou des coûts du contrat. En conséquence, l'incidence d'un changement des estimations des produits du contrat ou des coûts du contrat, ou l'incidence d'un changement des estimations du résultat d'un contrat, est comptabilisée comme un changement d'estimation comptable (voir norme 14, « Changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs »). Les estimations modifiées sont utilisées dans la détermination du montant des produits et des charges comptabilisés dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel la modification est effectuée et au cours des exercices ultérieurs.

V. COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS LIES AUX CLAUSES DU CONTRAT

Les produits et charges financiers liés au contrat peuvent être pris en compte dès lors qu'ils résultent de conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents ou des besoins significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat.

Produits financiers

Il convient d'inclure dans les produits relatifs à un contrat à long terme :

- > les produits financiers directs ou indirects résultant de conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat,
- > les différences de change et résultats d'opérations de couverture.

Les produits financiers ne doivent pas être pris en compte immédiatement dans le résultat de l'exercice où ils sont reconnus mais être différés tant que le résultat de l'opération n'est pas dégagé (cf. *infra*).

Charges financières

Les charges financières sont, par catégorie de contrats, soit comptabilisées en charges soit incorporées au coût du contrat, et ainsi différées.

Il est important de rappeler que les organismes sont autorisés à emprunter de manière exceptionnelle. De plus, le recours à l'emprunt n'est possible que lorsque l'organisme a reçu l'autorisation de son organe de gouvernance et de sa tutelle pour recourir à un tel mode de financement.

Peuvent être incluses dans les charges relatives à un contrat à long terme et être ainsi différées :

- > les charges financières résultant de conditions contractuelles se traduisant par des besoins de trésorerie pendant la durée du contrat,
- > les différences de change et résultats des opérations de couverture.

Comptabilisation des charges et produits financiers relatifs à un contrat à long terme

Trois situations peuvent se retrouver tout au long d'un contrat :

- > charges financières différées sans produits financiers différés : les charges financières faisant partie intégrante du coût sont enregistrées de la même manière que les autres éléments du coût de production,
- > produits financiers différés sans charges financières différées : les produits financiers sont inscrits au compte de régularisation. Ils sont maintenus au bilan jusqu'au dégagement du résultat de l'opération,
- > charges financières et produits financiers à différer : la comptabilisation diffère selon que le solde « charges-produits financiers depuis le début de l'opération » est débiteur ou créditeur. Si les produits sont supérieurs aux charges, les produits financiers correspondant à l'excédent sont mis en attente en compte de régularisation jusqu'à la constatation du résultat de l'opération ou imputation sur les charges financières rattachables à la même opération lorsque ces charges apparaissent. Si les charges sont supérieures aux produits, les produits ne sont pas comptabilisés en compte de régularisation mais viennent en diminution des charges financières incorporées aux en-cours (cf. *supra*).

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

VI.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l'Etat

Le Recueil des normes comptables de l'Etat ne comporte pas de norme sur le sujet.

VI.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

La norme reprend globalement les dispositions de droit commun.

Néanmoins, selon le Plan comptable général, indépendamment du résultat qu'il dégage, un contrat à long terme peut être comptabilisé selon deux méthodes, à savoir la méthode à l'avancement (qui est la méthode préférentielle) et la méthode à l'achèvement. Quelle que soit la méthode retenue, il est nécessaire de calculer la marge prévisionnelle dès la conclusion du contrat et, le cas échéant, de comptabiliser une provision pour perte dès que celle-ci devient probable.

Compte tenu de la durée et de l'importance des opérations concernées, la norme, quant à elle, ne prévoit qu'une seule méthode pour la comptabilisation des contrats à long terme : la méthode à l'avancement. La comptabilisation selon la méthode à l'achèvement n'est pas autorisée.

VI.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

La notion de contrat à long terme de la norme englobe celle de contrats de construction de la norme IAS 11 « Contrats de construction » et de la norme IPSAS 11 « Contrats de construction ».

La norme reprend globalement les dispositions de la norme IPSAS 11 relative aux contrats de construction, elle-même fortement inspirée de la norme IAS 11⁸⁹.

Néanmoins, la norme a un champ d'application plus large car elle concerne non seulement les contrats de construction mais également les contrats pluriannuels de prestation de service ayant un caractère marchand. En revanche, elle exclut de son champ d'application les contrats pluriannuels n'ayant pas un caractère marchand, ainsi que les contrats en régie, ces opérations étant couvertes par d'autres normes.

⁸⁹ La norme IFRS 15 relative à la comptabilisation des revenus provenant de contrats commerciaux a été publiée le 28 mai 2014. Elle remplace les normes IAS 11 « Contrats de construction » et 18 « Produits des activités ordinaires » et est applicable à compter du 1^{er} janvier 2017, avec possibilité d'application anticipée.

NORME N° 19 – LES CONTRATS A LONG TERME

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITION

Contrat à long terme

Est appelé contrat à long terme, un contrat⁹⁰ ou un accord ferme analogue :

- > d'une durée généralement longue, dont l'exécution s'étend sur au moins deux exercices,
- > spécifiquement négocié dans le cadre d'un projet unique portant sur la construction, la réalisation ou, le cas échéant, la participation en qualité de sous-traitant à la réalisation d'un bien, d'un service ou d'un ensemble de biens ou services fréquemment complexes⁹¹.

Produits du contrat à long terme

Les produits du contrat à long terme comprennent :

- > le montant initial des produits convenu dans le contrat,
- > les modifications dans les travaux ou prestations du contrat, les réclamations et les primes de performance, dans la mesure où il est probable qu'elles donneront lieu à des produits, et où elles peuvent être évaluées de façon fiable.

Coûts du contrat à long terme

Les coûts du contrat comprennent :

- > les coûts directement liés au contrat concerné,
- > les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés au contrat d'une manière systématique et rationnelle,
- > tous autres coûts qui peuvent être spécifiquement imputés au tiers selon les termes du contrat.

2. COMPTABILISATION DU BIEN

Le contrat est comptabilisé selon la méthode de l'avancement.

⁹⁰ Selon l'article 1101 du code civil, un contrat est une « convention par laquelle une ou plusieurs personnes s'obligent, envers une ou plusieurs autres, à donner, à faire ou à ne pas faire quelque chose ».

⁹¹ Vise les biens ou les services dont la conception, la technologie, la fonction ou l'utilisation ultime s'inscrivent, de manière indissociable ou étroitement liée, dans un même projet.

La technique de l'avancement consiste à comptabiliser le résultat et le produit constituant le chiffre d'affaires à l'avancement. Cette méthode s'applique que la marge prévisionnelle soit bénéficiaire ou déficitaire.

Il convient de distinguer deux cas :

- > le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable,
- > le résultat à terminaison ne peut pas être estimé de façon fiable.

2.1. Evaluation lorsque le résultat à terminaison peut être estimé de façon fiable

Lorsque le résultat d'un contrat à long terme peut être estimé de façon fiable, les produits et les coûts du contrat sont comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat à la date de clôture des comptes. Un déficit attendu sur un contrat à long terme est immédiatement comptabilisé en charges.

Lorsque le résultat estimé à terminaison est négatif

Dès qu'elle devient probable, la perte sur contrat est comptabilisée par constitution d'une provision, indépendamment de l'avancement.

La perte à terminaison, sous déduction de la perte le cas échéant déjà comptabilisée, est constatée immédiatement.

Si malgré l'utilisation de la méthode à l'avancement, des coûts déjà réalisés figurent encore à l'actif, une partie de la perte à venir est alors à comptabiliser en dépréciation.

2.2. Evaluation lorsque le résultat à terminaison ne peut pas être estimé de façon fiable

Lorsque le résultat à terminaison d'un contrat ne peut être estimé de façon fiable, aucun profit n'est dégagé. Ainsi, si les conditions permettant de s'assurer que le résultat à terminaison est estimé de façon fiable ne sont pas remplies, les produits dégagés à l'avancement sont normalement pris en compte dans la limite des coûts correspondants.

Si, l'exercice suivant, le résultat à terminaison peut, cette fois, être estimé de façon fiable, un résultat doit être dégagé conformément aux dispositions du paragraphe 2.1.

Lorsque le résultat estimé à terminaison est négatif

Lorsque la situation à terminaison la plus probable est une perte, la constatation d'une provision dépend de la capacité ou non à estimer cette dernière de façon raisonnable, généralement à partir d'hypothèses :

- > dans l'affirmative, en présence de plusieurs hypothèses de calcul, il y a lieu de provisionner la perte correspondant à la plus probable d'entre elles. S'il n'est pas possible de déterminer l'hypothèse la plus probable, il y a lieu de provisionner la perte correspondant à la plus faible d'entre elles et de mentionner le risque additionnel éventuel en annexe ;

- > dans la négative, la perte ne donne lieu à aucune provision mais l'existence et la nature de l'incertitude sont mentionnées en annexe.

3. COMPTABILISATION DES AUTRES ELEMENTS LIES AUX CLAUSES DU CONTRAT

Les produits et charges financiers liés au contrat peuvent être pris en compte dès lors qu'ils résultent de conditions financières contractuelles se traduisant par des excédents ou des besoins significatifs de trésorerie pendant tout ou partie de la durée du contrat.

4. PRESENTATION DES COMPTES

Les actifs et les passifs provenant d'un contrat à long terme sont présentés séparément au sein des postes du bilan. Ils font l'objet de développements dans les annexes des états financiers.

5. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

L'annexe décrit :

- > les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours ;
- > le montant des produits du contrat comptabilisés en produits de l'exercice ;
- > les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés au cours de l'exercice ;
- > lorsque l'organisme a reçu l'autorisation d'emprunter, par catégorie de contrats, la méthode d'imputation des charges financières dans les charges liées aux contrats.

L'annexe contient :

- > le montant des provisions pour pertes à terminaison ainsi que leur variation au cours de l'exercice ;
- > lorsqu'il n'est pas possible d'estimer la perte de façon raisonnable, la mention du risque additionnel mesuré par rapport à l'hypothèse de perte la plus faible ou la mention de l'existence et de la nature de l'incertitude.

L'organisme indique chacune des informations suivantes pour les contrats en cours à la clôture de l'exercice :

- > le montant total des coûts encourus et des excédents comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée ;
- > le montant des avances reçues ;
- > le montant des retenues.

Les retenues correspondent au montant des facturations intermédiaires qui ne sont pas payées avant que certaines conditions spécifiées dans le contrat n'aient été satisfaites ou avant que certains défauts n'aient été rectifiés. Les facturations intermédiaires sont les montants de produits du contrat facturés pour les travaux exécutés sur un contrat, qu'elles aient ou non été réglées par le tiers. Les avances sont les montants des produits du contrat reçus par l'organisme avant que les travaux correspondants n'aient été exécutés.

L'organisme présente :

- > le montant brut dû par les tiers pour les travaux du contrat, en tant qu'actif ;
- > le montant brut dû aux tiers pour les travaux du contrat, en tant que passif.

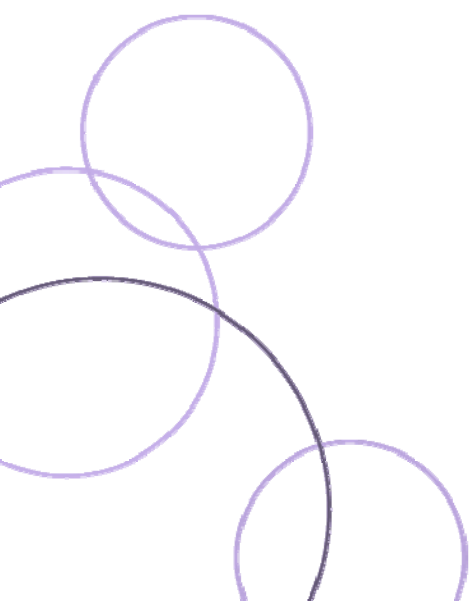
Le montant brut dû par les tiers pour les travaux ou prestations du contrat est le montant net des coûts encourus plus les excédents comptabilisés, moins la somme des déficits comptabilisés et des facturations intermédiaires pour tous les contrats en cours pour lesquels les coûts encourus plus les excédents comptabilisés à recouvrer sous la forme de produits du contrat (moins les déficits comptabilisés) dépassent les facturations intermédiaires.

Le montant brut dû aux tiers pour les travaux du contrat est le montant net des coûts encourus plus les excédents comptabilisés, moins la somme des déficits comptabilisés et des facturations intermédiaires pour tous les contrats en cours pour lesquels les facturations intermédiaires dépassent les coûts encourus plus les excédents comptabilisés à recouvrer sous la forme de produits du contrat (moins les déficits comptabilisés).



NORME 20

LES FINANCEMENTS D'ACTIFS



EXPOSÉ DES MOTIFS	227
I. CONTEXTE ET CHAMP D’APPLICATION	227
II. DEFINITIONS	227
III. COMPTABILISATION ET EVALUATION DES FINANCEMENTS D’ACTIFS.....	227
III.1. Comptabilisation initiale	227
III.2. Evaluation à la date de clôture	228
IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS.	228
IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l’Etat.....	228
IV.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général	228
IV.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux	229
DISPOSITIONS NORMATIVES	230
1. DEFINITIONS	230
2. COMPTABILISATION INITIALE ET EVALUATION DU FINANCEMENT	230
2.1. Comptabilisation initiale	230
2.2. Evaluation à la date de clôture	231
2.2.1. Financement rattaché à un actif.....	231
2.2.2. Financement non rattaché à un actif.....	231
2.3. Comptabilisation de la sortie de l’actif	231
3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L’ANNEXE	232

NORME N° 20 – LES FINANCEMENTS D’ACTIFS

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. CONTEXTE ET CHAMP D’APPLICATION

Les conditions de création et de fonctionnement des organismes publics diffèrent de celles des entreprises privées qui disposent d’apports d’associés ou d’actionnaires. Les fonds propres des organismes publics ont des particularités liées à la mission de service public qui a été définie à leur création et au mode de financement qui en découle.

Exerçant leur activité dans un cadre majoritairement non marchand, les organismes publics sont principalement financés par des fonds publics. Ces financements, qui sont qualifiés d’« externes » dans la norme, sont notamment destinés à l’acquisition ou au maintien dans le patrimoine d’actifs incorporels, corporels et financiers, et prennent principalement la forme de dotations en fonds propres ou de subventions.

La norme « Financements d’actifs » définit les dispositions comptables liées aux seuls aspects du financement des immobilisations incorporelles, corporelles ou financières. En revanche, les dispositions comptables relatives aux actifs ainsi financés figurent dans les normes qui les concernent.

La norme ne traite pas des financements assimilés à des contrats à long terme ni des financements dans le cadre des contrats concourant à la réalisation d’un service public. Ces deux sujets font l’objet des normes 19 « Les contrats à long terme » et 18 « Les contrats concourant à la réalisation d’un service public ».

II. DEFINITIONS

Les dotations en fonds propres de l’État constituent des apports et prennent la forme de mises de fonds initiales ou de compléments de mises de fonds. Ces dotations en fonds propres peuvent être explicitement dédiées à la réalisation par l’organisme d’un investissement déterminé, qui a vocation à être inscrit au bilan de l’établissement.

Les subventions d’investissement reçues se définissent comme les financements reçus par les organismes publics en vue d’acquérir ou de créer des actifs immobilisés. Elles font partie des fonds propres où les financements reçus de l’Etat sont distingués des financements reçus de tiers.

III. COMPTABILISATION ET EVALUATION DES FINANCEMENTS D’ACTIFS

III.1. Comptabilisation initiale

En raison de leur situation juridique particulière et des conditions de leur création, les organismes ne disposent pas d’un capital social.

Le lien entre l’organisme et ses financeurs trouve une traduction comptable dans la présentation des fonds propres, qui distinguent les financements de l’Etat de ceux d’autres tiers.

Une seconde distinction est effectuée entre les apports rattachés à un actif déterminé et les apports non rattachés à un actif déterminé. Le plus souvent, l’affectation du financement est précisée de manière formelle dans un document contractuel ou une décision administrative. Ainsi, s’agissant des financements reçus de l’Etat, le rattachement à l’actif doit être effectué dès lors que l’autorité de tutelle notifie à l’établissement public, dans le cadre de la procédure budgétaire, une affectation de l’apport. Dans les cas où l’affectation d’un financement dédié n’apparaît pas formellement dans l’acte attributif, l’établissement public exerce son jugement pour effectuer le rattachement du financement à l’actif concerné, en comptabilité.

III.2. Evaluation à la date de clôture

Le principe général est que les financements rattachés à des actifs clairement identifiés évoluent symétriquement aux amortissements et dépréciations de l’actif financé, de manière à lier le produit (quote-part du financement reçu) à la charge (consommation des avantages économiques ou perte de valeur de l’actif), en cohérence avec les principes comptables de droit commun. L’application de ce principe appelle des précisions dans deux cas particuliers :

- > pour un actif non amortissable, tant que celui-ci ne fait l’objet d’aucune perte de valeur, le financement est maintenu dans les fonds propres ;
- > en cas de dépréciation, une reprise du financement en compte de résultat est effectuée pour un montant (i) similaire à la dépréciation si le montant initial du financement rattaché à l’actif est similaire à la valeur initiale de cet actif ou (ii) proportionnel à la dépréciation si le montant initial du financement rattaché à l’actif est inférieur à la valeur initiale de cet actif.

IV. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES RÉFÉRENTIELS

IV.1. Positionnement de la norme par rapport au Recueil des normes comptables de l’Etat

Il n’existe pas de norme équivalente dans le Recueil des normes comptables de l’Etat.

IV.2. Positionnement de la norme par rapport au Plan comptable général

La norme diverge du Plan comptable général en matière de présentation des fonds/capitaux propres ; en effet, la norme prévoit de distinguer au sein des financements reçus, ceux qui proviennent de l’Etat de ceux qui proviennent d’autres financeurs. Pour les organismes dont les activités, non marchandes, sont financées par des fonds publics, ces dispositions comptables répondent à un besoin de suivi des financements des apporteurs de fonds. Le PCG ne procède pas à une telle distinction, car le capital social de l’entreprise est constitué d’apports des différents actionnaires, à qui chaque type d’actions confère à tous les mêmes droits.

En revanche, par souci de parallélisme en matière de comptabilisation et d’évaluation entre le financement rattaché à un actif et l’actif lui-même qui existe dans la norme et dans le Plan

comptable général, il est prévu la possibilité d’étaler la comptabilisation en résultat d’une subvention d’investissement sur la même durée et au même rythme que l’amortissement de l’immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention. Toutefois, pour les biens non amortissables, le PCG prévoit un étalement de la subvention sur la durée d’inaliénabilité du bien ou par dixième, alors que la norme prévoit de ne pas reprendre le financement qui reste donc, comme l’actif, au bilan.

Enfin, contrairement aux dispositions du PCG, l’objectif de symétrie entre le financement et les amortissements et dépréciations d’un bien est maintenu en cas de reprises des dépréciations de ce bien. Ce dispositif permet de reconstituer des fonds propres.

IV.3. Positionnement de la norme par rapport aux référentiels comptables internationaux

Dans les référentiels comptables internationaux, il n’existe pas de norme équivalente relative au financement des actifs. Dans le référentiel IFRS pour les entreprises privées, la norme IAS 20 « Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l’aide publique » définit toutefois les principes de comptabilisation des subventions qui financent des actifs. Cette norme indique qu’en matière de présentation des subventions liées à des actifs, ces dernières, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, doivent être présentées au bilan soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l’actif.

Dans le référentiel IPSAS, il n’existe pas de norme dédiée aux financements d’actifs, ni de norme équivalente à IAS 20.

NORME N° 20 – LES FINANCEMENTS D’ACTIFS

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. DEFINITIONS

Les financements des organismes entrant dans le champ d’application de la présente norme correspondent à :

- > des financements en nature représentant la contrepartie de biens mis à disposition ou remis en pleine propriété ;
- > des financements en espèces et destinés à l’acquisition, la production ou le maintien dans le patrimoine d’actifs incorporels, corporels et financiers.

Entrent notamment dans cette catégorie :

- > les dotations en fonds propres de l’État, servant au financement d’un actif et correspondant donc à une subvention d’investissement en espèces allouée par l’État ;
- > les dotations de l’État en nature ;
- > les subventions d’investissement allouées par des entités publiques, l’Union européenne ou des personnes morales de droit privé (fondations, associations, etc.) ;
- > les dons et legs en capital destinés au financement d’opérations d’investissement ;
- > les dons et legs en nature.

2. COMPTABILISATION INITIALE ET EVALUATION DU FINANCEMENT

2.1. Comptabilisation initiale

Au sein des fonds propres des organismes, les financements reçus de l’Etat et les financements reçus de tiers autres que l’Etat sont comptabilisés dans des postes distincts.

Par ailleurs, au sein de chacun de ces deux postes comptables, une distinction est effectuée entre les apports rattachés à un actif déterminé et les apports non rattachés à un actif déterminé.

Lors de la comptabilisation initiale, l’enregistrement au passif est réalisé pour le montant du financement reçu, en tant que financement rattaché ou non à un actif, en fonction des éléments de la décision attributive, ou en fonction de l’objectif du financement.

En cas d’apport en nature, l’enregistrement au passif est réalisé pour la valeur de l’actif apporté.

2.2. Evaluation à la date de clôture

Les modalités d'évaluation à la date de clôture du financement de l'actif diffèrent selon que ce financement est ou non spécifiquement affecté à un actif.

2.2.1. Financement rattaché à un actif

Lorsque le bien est financé par un financement identifié, le financement évolue symétriquement à l'actif qu'il finance.

Ce principe se décline selon les modalités suivantes pour les actifs amortissables et les actifs non amortissables :

- > pour un actif amortissable, le virement du financement au compte de résultat est effectué sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de l'actif financé ;
- > pour un actif non amortissable, le financement est maintenu dans les fonds propres pour son montant initial.

Pour ces deux catégories d'actifs, en cas de dépréciation, le virement du financement au compte de résultat est effectué pour un montant similaire ou proportionnel à la dépréciation. Si une dépréciation constatée précédemment sur un actif est reprise parce que la valeur de l'actif s'apprécie, le financement est reconstitué symétriquement, pour un montant équivalent à celui qui avait été viré initialement au compte de résultat.

Les quote-parts de financement virées au compte de résultat, suite à un amortissement, une dépréciation ou une sortie du bilan de l'actif financé, sont comptabilisées dans la même catégorie de produits que celle de la charge constatant la baisse de valeur de l'actif (exploitation ou financier). Il en est de même lorsqu'un financement est reconstitué symétriquement à une reprise de dépréciation sur un actif.

2.2.2. Financement non rattaché à un actif

Lorsque le financement n'est pas spécifiquement affecté à un bien, il est maintenu dans les fonds propres pour son montant initial.

2.3. Comptabilisation de la sortie de l'actif

Lorsque l'actif financé est sorti du bilan, à la suite notamment d'une cession ou d'une mise au rebut, le financement est porté au compte de résultat pour :

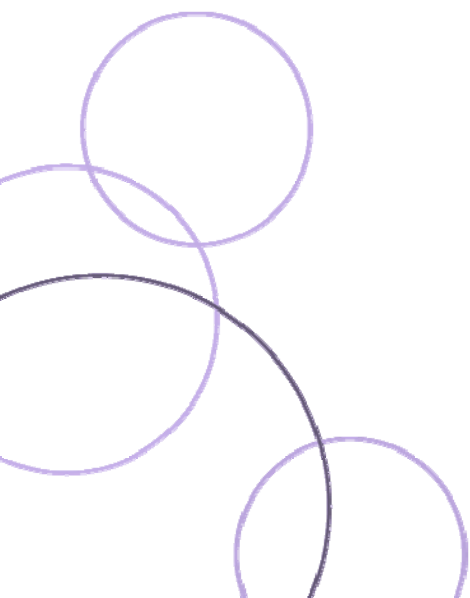
- > son montant initial lorsqu'il s'agit d'un actif non amortissable qui n'a subi aucune dépréciation ;
- > son montant net des quotes-parts déjà virées au résultat lorsqu'il s'agit d'un actif amorti ou déprécié.

3. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

L'annexe présente les caractéristiques des principaux financements dont l'organisme a bénéficié durant l'exercice ainsi que celles des principaux financements en cours. Un état de suivi des financements des actifs, indiquant le solde à l'ouverture, les mouvements de l'exercice et le solde à la date de clôture est également présenté dans l'annexe.



**NORME 21
LES QUOTAS
D'EMISSIONS DE GAZ
A EFFET DE SERRE**



EXPOSÉ DES MOTIFS	235
I. SYSTEMES D'ECHANGE DE DROITS D'EMISSIONS DE GAZ A EFFET DE SERRE..	235
I.1. Contexte international.....	235
I.2. Contexte européen	236
I.2.1 Période pilote entre 2005 et 2007	236
I.2.2 Période d'engagement 2008-2012.....	236
I.2.3 Période d'engagement 2013-2020.....	236
II. DEFINITION DES QUOTAS D'EMISSIONS DE GAZ A EFFET DE SERRE	238
III. CARACTERISTIQUES DES QUOTAS D'EMISSIONS POUR LA PERIODE 2013-2020	239
III.1. Quotas d'émissions alloués gratuitement.....	239
III.2. Quotas d'émissions soumis aux enchères	239
IV. COMPTABILISATION DE L'OBLIGATION DE RESTITUTION	240
V. PERIODE 2008-2012 : TRAITEMENT COMPTABLE DANS LES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS	240
VI. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS COMPTABLES	241
DISPOSITIONS NORMATIVES	242
1. CHAMP D'APPLICATION DE LA NORME.....	242
1.1. Opérations visées.....	242
1.2. Différents modes d'affectation des quotas d'émissions	242
1.2.1. Quotas d'émissions alloués gratuitement	242
1.2.2. Quotas d'émissions soumis aux enchères.....	242
2. COMPTABILISATION INITIALE DES QUOTAS D'EMISSIONS POUR LA PERIODE 2013- 2020	243
2.1. Quotas d'émissions alloués gratuitement	243
2.2. Quotas d'émissions soumis aux enchères	243
3. EVALUATION ULTERIEURE	243
4. COMPTABILISATION DE L'OBLIGATION DE RESTITUTION	244
5. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE	244

NORME N° 21 – LES QUOTAS D’ÉMISSIONS DE GAZ A EFFET DE SERRE

EXPOSÉ DES MOTIFS

I. SYSTEMES D’ÉCHANGE DE DROITS D’ÉMISSIONS DE GAZ A 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 droits d’émissions) et de flexibilité (crédits Kyoto⁹²), 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’émissions ; 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’émissions, échangeables sur des marchés. Ainsi, un Etat partie au protocole, dont les émissions polluantes sont inférieures au volume limite fixé, peut vendre l’excédent de ses droits d’émissions à d’autres Etats qui, eux, n’ont pas atteint leurs objectifs de réduction d’émissions.

Le droit d’émissions 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’émissions 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’émissions ont été limités à 10% du volume total de droits d’émissions initialement attribués dans le cadre du Protocole de Kyoto, ces 10% représentant :

- > des droits d’émissions alloués à des exploitants de sites polluants, qui seront dénommés dans la suite « assujettis »,
- > des droits d’émissions provenant de sources diffuses, non directement attribuables à des entités polluantes (émissions dans les secteurs du transport, de la construction, etc.).

Les 90% restant constituent une réserve de droits d’émissions non négociables.

⁹² Les crédits Kyoto ont des caractéristiques proches des quotas d’émissions et sont comptabilisés selon les mêmes principes comptables.

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 1er janvier 2005, du système communautaire d'échange de quotas d'émissions⁹³ (SEQE) pour la part négociable de 10% du volume total de quotas d'émissions attribué dans le cadre du protocole de Kyoto.

Le système d'échange européen de quotas d'émissions 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'émissions nationaux à attribuer aux assujettis. Le texte européen fondateur du SEQE est la directive 2003/87/CE⁹⁴.

I.2.2 Période d'engagement 2008-2012

Le SEQE prévoyait l'allocation par les Etats Membres, sous la supervision de la Commission européenne, de quotas d'émissions gratuits aux assujettis qui, en France, étaient identifiés au sein du plan National d'Allocation des Quotas (PNAQ). Le PNAQ attribuait des quotas d'émissions dans le cadre d'une autorisation administrative d'émettre des gaz à effet de serre. Les assujettis devaient restituer un volume de quotas d'émissions alloués correspondant à leurs émissions effectives. Pendant la période 2008-2012, ces quotas d'émissions 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'émissions 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).

I.2.3 Période d'engagement 2013-2020

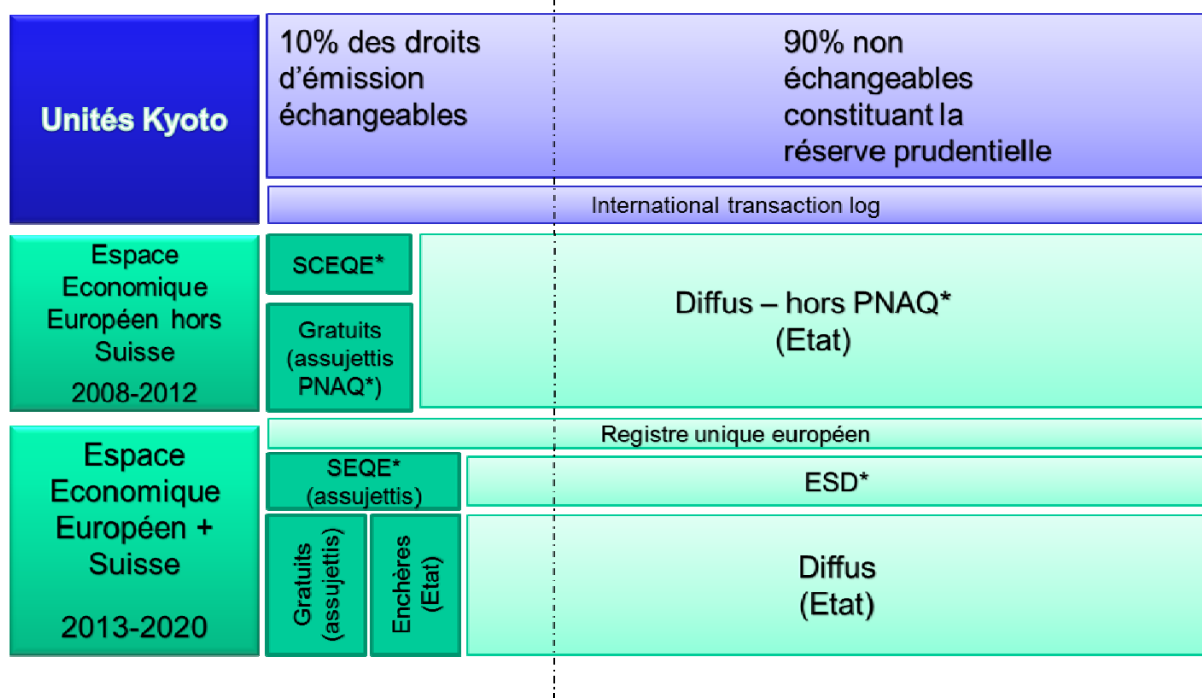
Cette période marque une consolidation du SEQE et renforce le rôle de la Commission européenne dans le mécanisme d'allocation des quotas d'émissions inscrits dans un registre unique européen. En outre, la mise en œuvre d'un second mécanisme, pour lequel seul l'Etat est concerné, permet de prendre en compte au niveau européen les émissions diffuses dans le cadre du partage de l'effort ou ESD (*Effort Sharing Decision*⁹⁵).

⁹³ En anglais, le SEQE de l'UE est le *European Union Emission Trading Scheme* (EU ETS).

⁹⁴ Directive 2003/87/CE du 13 octobre 2003 établissant un système d'échange de quotas d'émissions de gaz à effet de serre dans la Communauté. Ce texte a ensuite été amendé par de nombreuses autres directives et règlements.

⁹⁵ Décision n°406/2009/CE du Parlement européen et du Conseil du 23 avril 2009 relative à l'effort à fournir par les Etats 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.

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’émissions ; PNAQ : plan national d’allocation des quotas ; ESD : *effort sharing decision*

Pour mémoire, l’Etat 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’émissions en tant qu’assujetti exploitant de sites polluants.

Les organismes relevant de la présente norme, quant à eux, ne sont concernés qu’en tant qu’assujettis exploitants de sites polluants.

En France, ces modifications ont les conséquences suivantes pour les assujettis :

- > réduction progressive du volume de quotas d’émissions qui leur sont alloués gratuitement,
- > introduction d’un système d’enchères pour « approvisionner » en quotas d’émissions les assujettis, notamment les producteurs d’électricité. Ce système a vocation à se généraliser et les attributions gratuites de quotas d’émissions à disparaître. Ainsi apparaît un marché « primaire », par opposition au marché « secondaire »⁹⁶ sur lequel sont échangés les quotas d’émissions adjugés ou alloués gratuitement, qui joue un rôle structurel majeur en termes de signal-prix⁹⁷. Une plateforme d’enchères commune assure une large participation ; les Etats Membres peuvent toutefois déroger à cette plateforme commune et désigner leurs propres

⁹⁶ 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’émissions ».

⁹⁷ Rapport PRADA d’avril 2010 : « La régulation des marchés du CO₂ »

plateformes, sous réserve que ces dernières soient inscrites sur une liste figurant dans une annexe du règlement 1031/2010/UE.

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’émissions excédentaires détenus,
- > devenir des excédents de quotas d’émissions détenus au terme de la période 2008-2012.

II. DEFINITION DES QUOTAS D’ÉMISSIONS DE GAZ A EFFET DE SERRE

Les quotas d’émissions de gaz à effet de serre ne répondent pas à une définition harmonisée au niveau européen, du fait des spécificités de chaque Etat Membre. En France, les réflexions suivantes ont été menées :

- > le code de l’environnement qualifie les quotas d’émissions de biens meubles négociables⁹⁸,
- > 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’émissions 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’émissions par les assujettis du 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 production⁹⁹.
- > La notion de taxe n’a pas été retenue: les Etats ne fixent pas le prix des quotas d’émissions échangés entre assujettis ; celui-ci est déterminé par le marché et peut varier au cours du temps.

⁹⁸ Code de l’environnement – article L.229-15-I.

⁹⁹ Cf. §3.1 de la note de présentation du règlement ANC n° 2012-03 du 4 octobre 2012.

III. CARACTERISTIQUES DES QUOTAS D'ÉMISSIONS POUR LA PÉRIODE 2013-2020

III.1. Quotas d'émissions alloués gratuitement

La liste des exploitants auxquels sont alloués gratuitement des quotas d'émissions de gaz à effet de serre est publiée par arrêté ministériel ; cette liste permet d'identifier les sites polluants exploités par les organismes.

Ces quotas d'émissions 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'organisme, 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 son 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'émissions, l'assujetti doit s'acquitter d'une amende de 100€ Ce paiement ne libère pas pour autant de l'obligation de restituer les quotas d'émissions manquants.

Le SEQE repose sur un mécanisme d'attribution / restitution des quotas d'émissions. 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'émissions. En conséquence, les quotas d'émissions sont enregistrés pour une valeur nulle.

III.2. Quotas d'émissions 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'émissions par les assujettis via un mécanisme d'enchères.

La quantité de quotas d'émissions mise aux enchères sur la période 2013-2020 est la différence entre la quantité totale de quotas d'émissions, représentative du volume d'émissions global des assujettis, et la quantité de quotas d'émissions alloués gratuitement à ces derniers sur la période. Il 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 enchères¹⁰⁰. Les assujettis qui ne reçoivent pas gratuitement la totalité de leurs quotas d'émissions doivent s'approvisionner via le système des enchères (les producteurs d'électricité notamment).

¹⁰⁰ 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.

Les quotas d'émissions acquis via le système d'enchères représentent une valeur économique positive pour l'organisme 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'émissions peuvent être également cédés. Après avoir été achetés aux enchères, les quotas d'émissions 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'émissions- 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'émissions manquants.

IV. COMPTABILISATION DE L'OBLIGATION DE RESTITUTION

S'agissant du traitement comptable de l'obligation annuelle de restitution des quotas d'émissions 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'organisme uniquement lorsque les émissions effectives sont supérieures aux quotas d'émissions détenus et que l'organisme doit acheter des quotas d'émissions sur le marché ;
- > vue 2 : l'obligation de restitution donne naissance à un passif de l'organisme au fur et à mesure des émissions effectives.

La vue 1 a été retenue eu égard à la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) et au décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique qui prévoit de se conformer aux règles de la comptabilité d'entreprise en l'absence de spécificités de l'action publique identifiées.

V. PERIODE 2008-2012 : TRAITEMENT COMPTABLE DANS LES COMPTES DES ETABLISSEMENTS PUBLICS

Sur la période 2008-2012, dans les comptes des assujettis du secteur public, la comptabilisation des quotas d'émissions 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'émissions reçus étaient comptabilisés en immobilisations incorporelles au coût non amorti, une dépréciation étant constatée en cas de baisse de valeur des quotas d'émissions.

VI. POSITIONNEMENT DE LA NORME PAR RAPPORT AUX AUTRES REFERENTIELS COMPTABLES

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'émissions dans les états financiers des assujettis du secteur privé. La loi organique relative aux lois de finances et le décret du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique précisent que les règles applicables à la comptabilité générale des organismes ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de leur action. Dans la mesure où aucune spécificité n'a été identifiée pour les assujettis du secteur public, ceux-ci appliquent les dispositions comptables du secteur privé.

Au plan international, les dernières discussions de l'IASB¹⁰¹ remontent à novembre 2010 ; le projet est, fin 2014, en sommeil. De son côté, l'IPSASB¹⁰² a inscrit un projet à l'ordre du jour de son programme de travail et en a approuvé les grandes lignes en septembre 2013.

Les dispositions normatives applicables à l'Etat assujetti exploitant de sites polluants¹⁰³ sont identiques à celles de la norme.

¹⁰¹ IASB : International Accounting Standards Board

¹⁰² IPSASB : International Public Sector Accounting Standards Board

¹⁰³ Norme 21 *Les quotas d'émissions de gaz à effet de serre* du RNCE

NORME N° 21 – LES QUOTAS D’ÉMISSIONS DE GAZ À EFFET DE SERRE

DISPOSITIONS NORMATIVES

1. CHAMP D’APPLICATION DE LA NORME

1.1. Opérations visées

La présente norme est relative à la comptabilisation des opérations d’échanges de quotas d’émissions de gaz à effet de serre dans le cadre du mécanisme européen SEQE¹⁰⁴ institué pour la période 2013-2020 en application du protocole de Kyoto. Elle décrit les traitements comptables des quotas d’émissions et des obligations des assujettis.

1.2. Différents modes d’affectation des quotas d’émissions

Les caractéristiques des différents types de quotas d’émissions reprises ci-dessous sont développées dans la partie « exposé des motifs » de la norme.

1.2.1. Quotas d’émissions alloués gratuitement

Les quotas d’émissions alloués gratuitement présentent les caractéristiques suivantes :

- > Valeur économique positive pour l’assujetti ;
- > Restitution annuelle par les assujettis à la Commission européenne d’un volume de quotas d’émissions conforme à leurs émissions effectives sous peine d’amendes non libératoires ;
- > Quotas d’émissions librement négociables sur le marché par les assujettis dès leur attribution.

1.2.2. Quotas d’émissions soumis aux enchères

Les assujettis qui ne reçoivent pas gratuitement la totalité des quotas d’émissions qui leur sont alloués (producteurs d’énergie notamment) sont contraints d’acquérir des quotas d’émissions par le système des enchères.

Les quotas d’émissions soumis aux enchères présentent les caractéristiques suivantes :

- > Valeur économique positive pour l’assujetti ;
- > Restitution annuelle par les assujettis à la Commission européenne d’un volume de quotas d’émissions conforme à leurs émissions effectives sous peine d’amendes non libératoires ;

¹⁰⁴ Les opérations d’échanges visées par la norme portent également sur les crédits Kyoto (cf. Exposé des motifs, § I.1. Contexte international).

- > Quotas d'émissions soumis à des enchères régulières, selon un calendrier prédéterminé, via une plateforme européenne commune ; après échange initial par mise aux enchères, les quotas d'émissions sont librement négociables.

2. COMPTABILISATION INITIALE DES QUOTAS D'ÉMISSIONS POUR LA PERIODE 2013-2020

2.1. Quotas d'émissions alloués gratuitement

Les quotas d'émissions répondent à la définition d'un actif pour l'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'assujetti.

Les quotas d'émissions alloués gratuitement servent en principe au seul respect de l'obligation de restitution du fait des émissions effectives. Néanmoins, l'assujetti peut être amené à assurer une gestion active des transactions relatives aux quotas d'émissions, sans pour autant que cette gestion puisse être qualifiée d'activité de négoce.

Le droit d'émettre attaché à un quota d'émissions 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'émissions sont classés en stocks.

Les quotas d'émissions 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'émissions reçus par l'assujetti sont comptabilisés en stocks à l'origine pour une valeur nulle.

2.2. Quotas d'émissions soumis aux enchères

Les quotas d'émissions acquis par voie d'enchères répondent à la définition d'un actif pour l'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'assujetti. Ils ont plus précisément une nature de stock.

Le coût d'acquisition des quotas d'émissions 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'émissions à terme, il convient d'analyser le contrat à terme selon les dispositions de la norme sur les instruments financiers.

3. EVALUATION ULTERIEURE

Les quotas d'émissions alloués gratuitement étant évalués pour une valeur nulle lors de leur première comptabilisation au bilan, l'évaluation à la date de clôture ne concerne que les quotas d'émissions acquis de gré à gré ou aux enchères.

Les quotas d'émissions ont une nature de stocks. Leur évaluation ultérieure suit donc les dispositions relatives aux stocks, avec constatation d'une dépréciation en cas d'amointrissement de leur valeur.

4. COMPTABILISATION DE L'OBLIGATION DE RESTITUTION

L'assujetti peut recevoir des quotas d'émissions alloués gratuitement ou être soumis au mécanisme d'enchères ; il peut aussi devoir acquérir des quotas d'émissions aux enchères si l'allocation initiale de quotas d'émissions gratuits ne suffit pas à couvrir ses émissions effectives de gaz à effet de serre.

Ces quotas d'émissions ont une nature de stocks et sont consommés au fur et à mesure des émissions de gaz à effet de serre.

L'assujetti a une obligation annuelle de restitution des quotas d'émissions générée par les émissions de gaz à effet de serre. Cette obligation donne naissance à un passif de l'assujetti uniquement lorsque les émissions effectives sont supérieures aux quotas d'émissions détenus. Elle se traduit par une obligation d'achat de quotas d'émissions. Le passif est éteint par l'achat des quotas d'émissions.

Lorsque les quotas d'émissions 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'assujetti comptabilise les amendes dues, non libératoires, suivant les dispositions de la norme sur les passifs non financiers.

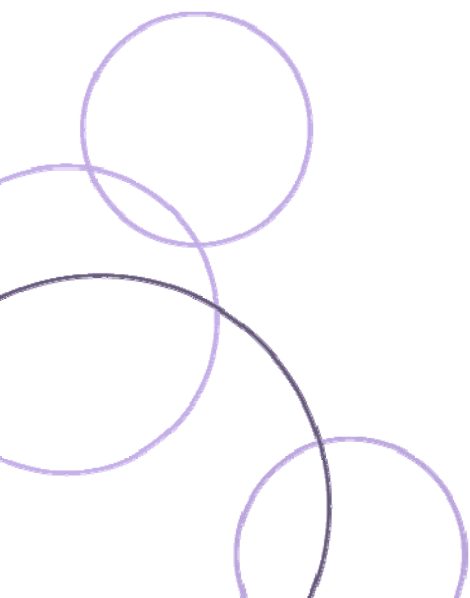
5. INFORMATIONS A FOURNIR DANS L'ANNEXE

Une information en annexe expose les mécanismes des systèmes d'échange des quotas d'émissions et les traitements comptables associés. Elle comprend :

- > la description des mécanismes et les responsabilités associées de l'assujetti ;
- > 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).



GLOSSAIRE



GLOSSAIRE

Actif

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

Actif amortissable

Actif dont l'utilisation par l'organisme est déterminable. L'utilisation de l'actif se mesure par la consommation des avantages économiques attendus de cet actif par l'organisme ou par l'atteinte du potentiel de service attendu par celui-ci, selon un usage limité dans le temps.

Actif immobilisé (immobilisation)

Éléments d'actif destinés à servir de façon durable à l'activité de l'organisme.

Amortissement

Répartition systématique du montant amortissable d'un actif en fonction de son utilisation.

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 tiers¹⁰⁵.

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

Les charges de fonctionnement résultent de l'activité de l'organisme.

Charges de personnel

Ensemble des rémunérations de toutes natures, ainsi que des charges liées à ces rémunérations.

¹⁰⁵ En particulier, les dotations aux amortissements, dépréciations et provisions sont des charges.

Charges d'intervention

Les charges d'intervention correspondent à des versements effectués, ou à effectuer, dans le cadre de certaines opérations de distribution d'aides économiques ou sociales ou de soutiens à des catégories de bénéficiaires clairement identifiées, sans contrepartie équivalente et comptabilisable.

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 de service bancaire, les intérêts moratoires résultant d'un paiement tardif ainsi que les intérêts et pertes de change concernant des opérations autres que celles liées au financement et à la trésorerie.

Charge d'impôt sur les sociétés

La charge d'impôt sur les sociétés résulte de l'imposition de l'organisme sur ses bénéfices de l'exercice.

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.

Contrôle d'un actif corporel

Capacité de l'organisme à maîtriser les conditions d'utilisation d'une immobilisation corporelle, c'est-à-dire le potentiel de services ou des avantages économiques futurs dérivés de cette utilisation. En outre, le fait que l'organisme supporte les risques et charges afférents à la détention de l'immobilisation corporelle constitue une présomption de l'existence du contrôle.

Contrôle d'une entité

Capacité d'un organisme à maîtriser l'activité opérationnelle et financière d'une autre entité, de manière à retirer un avantage de cette activité, en supportant éventuellement les risques.

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 non financières

Passif dont l'échéance et le montant sont fixés de façon précise.

Dette financière

Dette qui est, soit la contrepartie de fonds destinés à assurer le financement de l'organisme, remboursables à une échéance donnée et donnant lieu à rémunération de l'entité prêteuse, soit la contrepartie d'un actif qu'elle a 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'organisme qui l'utilise, cette valeur étant représentée par des avantages économiques futurs ou par le potentiel de services attendus de l'utilisation de l'immobilisation corporelle.

Immobilisations financières

Groupe d'éléments d'actifs immobilisés, comprenant les participations, les créances rattachées, ainsi que les autres immobilisations financières.

Immobilisation incorporelle

Actif identifiable non monétaire et 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 soit à la valeur vénale soit 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

Droits détenus par l'organisme sur d'autres entités, matérialisés ou non par des titres, qui lui confèrent une influence ou un contrôle et créent un lien durable avec celles-ci.

Passif

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

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 ou 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.

Produit

Augmentation d'actif ou 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 les organismes, il est fait une distinction entre les produits sans contrepartie directe (subventions et produits assimilés), qui constituent la principale ressource et les produits avec contrepartie directe ou produits directs d'activités qui sont la contrepartie directe de ventes de biens, de prestations de services ou de l'utilisation par des tiers d'actifs productifs de redevances, d'intérêts ou de dividendes

Produits constatés d'avance

Les produits constatés d'avance sont comptabilisés lorsque des revenus ont été perçus ou comptabilisés en produits 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 envers le tiers bénéficiaire de la prestation restant à réaliser ou de la marchandise restant à livrer.

Produits de fonctionnement

Ces produits comprennent les produits avec et sans contrepartie directe ainsi que les autres produits, à l'exception des produits financiers

Produits financiers

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.

Provision pour risques et charges

Passif dont l'échéance ou le montant n'est pas fixé de façon précise.

Stocks

Les stocks comprennent les produits finis ou en cours fabriqués par l'organisme 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.

Trésorerie (active)

La trésorerie est constituée des disponibilités et des valeurs mobilières utilisées pour les placements à court terme des organismes.

Trésorerie passive

Les éléments de la trésorerie passive sont la contrepartie de fonds reçus remboursables à vue ou à très court terme et pouvant donner lieu à rémunération.

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 figure 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 (ou valeur d'utilité)

Il s'agit de la valeur des avantages économiques futurs attendus de l'utilisation d'un actif ou 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'organisme est détenteur d'actifs non générateurs de trésorerie, le critère retenu est le potentiel de services attendus.

Valeur de marché

Cf. définition de la valeur vénale.

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.