



# CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS

**DOCUMENT SOUMIS A CONSULTATION  
DECEMBRE 2014**





## Présentation de la consultation sur le cadre conceptuel des comptes publics

Le Conseil de normalisation des comptes publics organise une consultation publique nationale sur le cadre conceptuel des comptes publics.

Le cadre conceptuel des comptes publics est un document de principes qui concerne l'ensemble des administrations publiques pour lesquelles le Conseil de normalisation des comptes publics est compétent.

Le cadre conceptuel des comptes publics présente les concepts sous-jacents aux normes comptables des administrations publiques. Ces éléments de « doctrine » comptable s'inscrivent clairement dans le contexte juridique français, dans lequel la Constitution elle-même pose une exigence de qualité des comptes des administrations publiques.

Le cadre conceptuel des comptes publics n'est pas lui-même une norme. Il doit notamment guider le travail de normalisation dans un souci de cohérence des normes entre elles et, dans la mesure du possible, de convergence des normes entre les différentes administrations publiques.

Afin de conforter la légitimité de ce document fondateur, le Conseil de normalisation des comptes publics organise une consultation publique, visant à recueillir les commentaires de toute personne concernée par les questions de normalisation comptable en France.

Si vous souhaitez répondre, une liste de questions vous est proposée ci-après.

Le texte de la consultation est disponible sur le site internet du Conseil de normalisation des comptes publics : [www.economie.gouv.fr/cnocp](http://www.economie.gouv.fr/cnocp), en français et en anglais.

Les personnes répondant à cette consultation sont invitées à transmettre leurs commentaires **avant le 30 avril 2015** auprès de la Secrétaire générale du Conseil de normalisation des comptes publics, Mme Marie-Pierre CALMEL, par courrier à l'adresse suivante : Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) - 5, place des vins de France 75012 Paris - ou par voie électronique : [marie-pierre.calmel@finances.gouv.fr](mailto:marie-pierre.calmel@finances.gouv.fr).



## **Présentation du Conseil de normalisation des comptes publics**

Créé par la loi de finances rectificative du 30 décembre 2008, le Conseil de normalisation des comptes publics est un organisme consultatif placé auprès du Ministre du budget.

Le Conseil est chargé d'élaborer des normes comptables, des modifications ou des interprétations de normes comptables applicables aux entités entrant dans son champ de compétence. Le Conseil est également chargé d'émettre des avis préalables sur tous les projets de textes législatifs ou réglementaires applicables à ces entités qui comportent des dispositions comptables. Enfin, le Conseil participe en son nom aux débats internationaux sur la normalisation comptable du secteur public et répond aux consultations des institutions et organisations internationales. Tous les avis relatifs aux normes comptables, les avis préalables et les réponses aux consultations internationales sont rendus publics.

Le Conseil est dirigé par un Président nommé par le Ministre chargé du budget et ses attributions sont exercées par un Collège composé de dix-huit membres dont neuf membres de droit et neuf personnalités qualifiées. Le Président et le collège sont assistés par des commissions permanentes et un comité consultatif d'orientation.

Le Conseil dispose d'une équipe technique permanente placée sous l'autorité du Président et dirigée par un secrétaire général.

<b>APPEL A COMMENTAIRES .....</b>	<b>5</b>
<b>INTRODUCTION</b>	
<b>UTILITE D'UN CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS.....</b>	<b>7</b>
<b>CHAPITRE 1</b>	
<b>ROLE ET PORTEE DU CADRE CONCEPTUEL.....</b>	<b>10</b>
<b>CHAPITRE 2</b>	
<b>ENTITES ENTRANT DANS LE CHAMP D'APPLICATION DU CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS .....</b>	<b>12</b>
<b>CHAPITRE 3</b>	
<b>SPECIFICITES DE L'ACTION DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES .....</b>	<b>14</b>
A. IDENTIFICATION DES PRINCIPALES SPECIFICITES DE L'ACTION DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES.....	14
1. Spécificités liées à la nature des administrations publiques.....	14
a. Caractère obligatoire et unilatéral de certaines décisions publiques .....	14
b. Pérennité des administrations publiques.....	14
c. Importance du budget.....	14
2. Spécificités liées aux fonctions des administrations publiques .....	15
3. Spécificités liées aux moyens attribués aux administrations publiques et à certaines de leurs obligations.....	16
B. LA SOUVERAINETE, PRINCIPALE SOURCE DES SPECIFICITES DE L'ACTION DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES.....	17
C. DISTINCTION ENTRE LES OBJECTIFS DU SOUVERAIN ET L'ACTION DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES.....	18
D. PRINCIPALES CONSEQUENCES COMPTABLES DE L'IDENTIFICATION DE LA SOUVERAINETE COMME SOURCE DES SPECIFICITES DE L'ACTION PUBLIQUE .....	19
1. Conséquence sur la nature des entités comptables.....	19
2. Définition d'un principe de continuité propre aux administrations publiques.....	20
3. Définition du niveau de maturité des droits et obligations spécifiques de l'action publique requis pour être pris en compte par la comptabilité.....	20
4. Identification d'une nouvelle catégorie d'éléments et nécessité d'une définition de l'annexe propre aux administrations publiques.....	21
<b>CHAPITRE 4</b>	
<b>UTILISATEURS DE L'INFORMATION COMPTABLE ET OBJECTIFS ASSIGNES AUX ETATS FINANCIERS .....</b>	<b>23</b>
A. UTILISATEURS DES COMPTES PUBLICS .....	23
B. BESOINS GENERAUX D'INFORMATION DE CES UTILISATEURS .....	25
C. OBJECTIFS ET LIMITES DES ETATS FINANCIERS .....	25
1. Rendre compte de la dimension patrimoniale de l'administration publique .....	25
2. Le cas échéant, présenter la cohérence avec le budget ou les prévisions, voire avec d'autres dispositifs comptables .....	26
3. Précautions accompagnant la lecture des états financiers .....	26
<b>CHAPITRE 5</b>	
<b>CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DES ETATS FINANCIERS .....</b>	<b>28</b>
A. PRINCIPES GENERAUX .....	28
B. CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DES ETATS FINANCIERS .....	29
C. CONTRAINTES A PRENDRE EN CONSIDERATION.....	31
1. Rapport coûts / avantages .....	31
2. Importance relative .....	31
3. Confidentialité de certaines opérations ou transactions .....	31

**CHAPITRE 6****ELEMENTS ET COMPTABILISATION.....32****A. ELEMENTS ..... 32****1. Actif ..... 32****2. Passif ..... 34****a. Définition ..... 34****b. Modalités d'appréciation des critères de définition d'un passif ..... 34****c. Inexistence d'obligation spécifique implicite des administrations publiques..... 36****3. Autres ressources et autres obligations..... 37****4. Situation nette ou fonds propres..... 37****5. Produits, charges et résultat..... 37****a. Produits..... 37****b. Charges..... 38****c. Résultat..... 38****B. COMPTABILISATION..... 38****1. Définition de critères de comptabilisation ..... 38****2. Décomptabilisation ..... 40****C. ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES ..... 40****CHAPITRE 7****EVALUATION.....41****A. EVALUATION D'UN ACTIF ..... 41****1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale : détermination de la valeur d'entrée d'un actif ..... 41****2. Evaluation à la date de clôture..... 41****B. EVALUATION D'UN PASSIF ..... 42****C. EVALUATION D'UN PRODUIT OU D'UNE CHARGE ..... 42****CHAPITRE 8****PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS.....43****A. NOTION D'ENTITE COMPTABLE ..... 43****B. COMPOSITION DES ETATS FINANCIERS ..... 43****C. PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS..... 44****CHAPITRE 9****CONSOLIDATION ET COMBINAISON D'ENTITES COMPTABLES .....46****GLOSSAIRE.....47**

## CONSULTATION SUR LE CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS APPEL A COMMENTAIRES

Le cadre conceptuel des comptes publics s'inscrit dans le contexte juridique français, dans lequel la Constitution impose une exigence particulière de qualité des comptes des administrations publiques. Aussi, la présente consultation publique s'adresse-t-elle principalement à toute personne concernée par la normalisation comptable publique en France.

- Question 1** Etes-vous d'accord avec l'introduction d'un cadre conceptuel pour les comptes publics ?
- Question 2** Le projet de cadre conceptuel des comptes publics justifie son existence par la description des fondements des spécificités de l'action publique et leurs implications comptables. Verriez-vous d'autres éléments susceptibles de justifier l'existence de ce document ?
- Question 3** Selon vous, le cadre conceptuel des comptes publics devrait-il avoir une valeur normative (ce qu'il ne prévoit pas actuellement) ? Si oui, pourquoi ?
- Question 4** Le cadre conceptuel doit-il prévoir à quelles entités il s'applique ?
- > Si non, pourquoi ?
  - > Si oui, la caractérisation du chapitre 2 vous paraît-elle appropriée ?
- Question 5** Dans le chapitre 3, le projet de cadre conceptuel des comptes publics définit la source commune et les principales caractéristiques des spécificités de l'action publique. Partagez-vous cette analyse ? Quels modifications ou compléments souhaiteriez-vous apporter ?
- Question 6** Le chapitre 4 consacré aux utilisateurs de l'information comptable considère que toute personne est potentiellement intéressée par les comptes publics, mais identifie les citoyens et leurs représentants à l'évidence comme premiers destinataires de l'information comptable. Etes-vous d'accord avec cette approche, spécifique aux administrations publiques ?
- Question 7** Le chapitre 5 présente les caractéristiques qualitatives de l'information comptable et les contraintes à prendre en considération. Etes-vous d'accord avec les définitions proposées ?

- Question 8** Le chapitre 6 consacré à la définition des éléments et des critères de comptabilisation. Etes-vous d'accord avec ces propositions ? Sinon, pourquoi ? Y-a-t-il d'autres mentions que vous souhaiteriez voir apparaître dans ce chapitre ?
- Question 9** Le chapitre 7 liste différentes méthodes d'évaluation en privilégiant, pour l'évaluation des actifs à la date de clôture, l'évaluation à la valeur d'entrée, le cas échéant amortie ou dépréciée. Etes-vous d'accord avec cette liste? Faut-il indiquer une méthode privilégiée ? Sinon, pourquoi ?
- Question 10** Le chapitre 8 consacré à la présentation des états financiers introduit une partie spécifique dans l'annexe destinée à présenter des informations sur certains pouvoirs ou engagements du souverain. Etes-vous d'accord avec les états financiers ainsi proposés et leurs justifications ? Si oui, les objectifs de cette partie vous semblent-ils suffisamment bien décrits ou faudrait-il davantage préciser le cadre conceptuel ?
- Question 11** Le chapitre 9 prévoit la possibilité de consolider ou combiner les comptes de certaines entités comptables. Le cadre conceptuel doit-il aborder ce sujet ? Etes-vous d'accord avec son orientation et son exposé ? Quelles modifications vous sembleraient utiles ?
- Question 12** Considérez-vous que d'autres questions devraient être traitées dans le cadre conceptuel des comptes publics ? Si oui, lesquelles ?

Remarque : dans le texte de la consultation, les termes suivis d'un astérisque (\*) sont définis dans le glossaire annexé au cadre conceptuel. Dans le texte du cadre conceptuel, les parties bleutées correspondent à des commentaires.

# INTRODUCTION

## UTILITE D'UN CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS

[1] Initialement développée pour les entreprises pour représenter la situation financière d'une entité, la comptabilité d'exercice (\*) est fondée sur le **principe de la constatation des droits et des obligations**, en vertu duquel les opérations (\*) et les autres événements doivent être pris en compte au moment où ils se produisent, indépendamment de la date de paiement ou d'encaissement éventuellement afférente. En conséquence, les opérations et les événements sont enregistrés dans les livres comptables et comptabilisés dans les états financiers des périodes auxquelles ils se rattachent.

[2] *La comptabilité d'exercice est également connue sous l'appellation de « comptabilité générale » (\*) ou de comptabilité « en droits constatés ». Dans la sphère publique, on parle parfois de comptabilité patrimoniale. Pour les entreprises, on utilise aussi le terme de comptabilité d'engagement. Ce terme n'est pas utilisé en comptabilité publique à raison du risque de confusion avec le suivi des engagements budgétaires.*

*Les opérations et événements pris en compte par la comptabilité ne donnent pas nécessairement lieu à encaissement ou paiement, même si c'est le plus souvent le cas.*

*Pour les entités concernées par le présent cadre conceptuel, la période comptable correspond à l'exercice (\*).*

[3] La comptabilité d'exercice a été progressivement étendue à la sphère publique par de nombreux textes législatifs ou réglementaires<sup>1</sup>. En l'état actuel du droit :

- > La Constitution impose une obligation de qualité des comptes des administrations publiques, puisque le second alinéa de l'article 47-2<sup>2</sup> dispose que : « *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.* ».

<sup>1</sup> La référence à la comptabilité d'exercice est présente de longue date dans la sphère publique. Sans remonter aux origines, on notera que le règlement général sur la comptabilité publique du 29 décembre 1962 prévoyait que tous les organismes qui lui étaient soumis devaient tenir une comptabilité générale, dont la nomenclature s'inspirait (voire se conformait pour certaines entités) au plan comptable général. Chaque secteur des administrations publiques a ainsi pu développer une expérience de la comptabilité d'exercice. Le présent cadre conceptuel tient compte des acquis importants en matière de comptabilité d'exercice et propose de conforter ce chemin de progrès.

<sup>2</sup> Article 47-2 de la Constitution : « La Cour des comptes assiste le Parlement dans le contrôle de l'action du Gouvernement. Elle assiste le Parlement et le Gouvernement dans le contrôle de l'exécution des lois de finances et de l'application des lois de financement de la sécurité sociale ainsi que dans l'évaluation des politiques publiques. Par ses rapports publics, elle contribue à l'information des citoyens. 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. »

- > L'article 27 de la loi organique n°2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances (LOLF) prévoit notamment<sup>3</sup> que l'Etat tient « *une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations.* », selon les dispositions de l'article 30<sup>4</sup>.
- > L'article L.114-5 du code de la sécurité sociale prévoit que « *Les régimes obligatoires de base de sécurité sociale et les organismes concourant à leur financement appliquent un plan comptable unique fondé sur le principe de la constatation des droits et obligations* »<sup>5</sup>.
- > Différents codes ou lois non codifiées introduisent des obligations de tenue de comptes selon les règles de la comptabilité d'exercice pour des entités particulières.
- > Le décret n°2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique dispose, tout comme la loi organique n°2001-692 du 1<sup>er</sup> août 2001 relative aux lois de finances précitée, que **les règles<sup>6</sup> comptables des entités du secteur public qu'il vise ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de leur action.**

[4] C'est pourquoi le principe de la constatation des droits et obligations s'applique aux entités relevant du présent cadre conceptuel dès lors que, selon la réglementation qui leur est applicable, elles produisent chaque année des comptes établis selon des règles de comptabilité d'exercice.

[5] Les règles comptables sont fixées selon des **normes comptables**. Celles-ci s'appuient sur des **concepts**, qui permettent d'identifier les opérations et événements pris en considération par la comptabilité d'exercice et les modalités de leur traduction comptable.

[6] Le cadre conceptuel présente et explicite ces concepts qui sont :

- > soit des concepts comptables généralement admis issus de la comptabilité d'entreprise si les opérations à décrire sont similaires à celles des entreprises, auquel cas les normes comptables qui s'appuieront sur ces concepts convergeront avec celles des entreprises ;

---

<sup>3</sup> Article 27 de la LOLF : « L'Etat tient une comptabilité des recettes et des dépenses budgétaires et une comptabilité générale de l'ensemble de ses opérations. En outre, il met en œuvre une comptabilité destinée à analyser les coûts des différentes actions engagées dans le cadre des programmes. Les comptes de l'Etat doivent être réguliers, sincères et donner une image fidèle de son patrimoine et de sa situation financière. ».

<sup>4</sup> Article 30 de la LOLF : « La comptabilité générale de l'Etat est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations. Les opérations sont prises en compte au titre de l'exercice auquel elles se rattachent, indépendamment de leur date de paiement ou d'encaissement. Les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de son action. (...) ».

<sup>5</sup> La comptabilisation selon le principe de la constatation des droits et obligations a été introduite dès 1996 pour ces organismes.

<sup>6</sup> Ce décret précise en son article 56 que les règles comptables sont fixées selon des normes établies dans les conditions prévues par l'article 136 de la loi n°2011-1275 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012 modifiée, relatif à la création du Conseil de normalisation des comptes publics.

- > soit des concepts requis par les spécificités de l'action des entités concernées par le cadre conceptuel, spécificités qu'il aura préalablement identifiées. Dans ce cas, les normes comptables qui s'ensuivront détermineront, en tant que de besoin, les traitements comptables ad hoc justifiés par les spécificités de l'action publique.

[7] La formalisation des concepts sur lesquels se fondent les normes comptables permet de :

- > favoriser la convergence et de vérifier la cohérence du corpus normatif ;
- > fournir des éléments de compréhension et d'interprétation de ces normes ;
- > comprendre le sens et la portée de l'information présentée dans les comptes (ci-après dénommée information comptable).

[8]

*L'information comptable est l'information contenue dans les comptes. Le cadre conceptuel utilise cette locution de préférence à celle d'information financière pour éviter toute confusion sur le périmètre assigné à la comptabilité d'exercice : il ne s'agit pas de toute l'information financière (cette dernière pouvant évoquer, au-delà des comptes stricto sensu, l'analyse financière, les projections financières, les analyses de soutenabilité, etc. – cf. infra).*

[9] En explicitant le champ d'intervention de la comptabilité d'exercice et en objectivant, a contrario, la nature des informations qui en sont exclues, le cadre conceptuel fixe les apports et les limites de l'information comptable, la rendant ainsi plus lisible et rigoureuse.

## CHAPITRE 1

### ROLE ET PORTEE DU CADRE CONCEPTUEL

- [10] Le cadre conceptuel des comptes publics concerne exclusivement l'information comptable issue de la comptabilité d'exercice et délivrée sous forme de « comptes » ou d'« états financiers », termes considérés ici comme synonymes.
- [11] Le cadre conceptuel ne s'applique pas aux autres documents comportant des informations comptables, tels que les comptes rendus budgétaires, les rapports de gestion, les rapports sur la soutenabilité des politiques publiques ou sur les indicateurs de performance des entités publiques, même si ces documents s'appuient, en tout ou partie, sur la comptabilité d'exercice. Il ne concerne pas la comptabilité budgétaire, les comptabilités analytique et d'analyse des coûts ou la comptabilité nationale.
- [12] Le cadre conceptuel des comptes publics est un ensemble cohérent de concepts utilisés dans les normes comptables relatives aux états financiers que produisent les entités concernées. Ces concepts, qui prennent en compte les principales spécificités de l'action publique en ce qu'elles sont susceptibles d'avoir des conséquences comptables, ont trait :
- > aux opérations, aux évènements et circonstances dont il convient de tenir compte pour établir les états financiers ;
  - > aux critères de comptabilisation ;
  - > au choix des méthodes d'évaluation ;
  - > aux orientations devant guider la présentation des états financiers.
- [13] Cet ensemble de concepts est défini en fonction des différentes utilisations possibles des comptes, telles que le cadre conceptuel les envisage. Celui-ci précise également la portée et les limites de l'information produite par la comptabilité d'exercice.
- [14] Le cadre conceptuel n'a pas de force normative et n'énonce pas de règles comptables. Il s'adresse :
- > au Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP), organisme chargé de proposer ou de donner un avis préalable sur les normes comptables applicables aux entités relevant de son champ de compétence ;
  - > aux autorités chargées de fixer les règles comptables ;
  - > aux producteurs des comptes des entités concernées, afin de les éclairer pour l'application des normes ;

- > aux auditeurs chargés d’exprimer une opinion sur les comptes de ces entités, pour les aider à apprécier la correcte application des normes, sans que le cadre ne puisse cependant prévaloir sur les normes ;
- > aux utilisateurs des comptes ainsi produits.

[15] Le cadre conceptuel permet au normalisateur de veiller à la cohérence des normes et, partant, des états financiers qui seront établis sur leur base. Il est un élément de compréhension des normes pour ceux qui établissent les comptes, ceux qui contrôlent ces comptes et ceux qui les utilisent. Il peut également faciliter l’interprétation des normes, par exemple pour traiter certains cas particuliers ou certaines opérations nouvelles, pour lesquels les normes existantes seraient insuffisantes.

[16]

*En l’absence de norme permettant de traiter une opération particulière, le producteur de comptes et, le cas échéant, l’auditeur peuvent se référer au cadre conceptuel pour déterminer la méthode comptable la plus appropriée. Le cadre pallie ainsi le silence potentiel des normes, mais le normalisateur doit veiller à ce que cette situation soit exceptionnelle et provisoire.*

## CHAPITRE 2

### ENTITES ENTRANT DANS LE CHAMP D'APPLICATION DU CADRE CONCEPTUEL DES COMPTES PUBLICS

- [17] Les entités concernées par le présent cadre conceptuel présentent les caractéristiques cumulatives suivantes :
- [18] 1. Il s'agit d'entités instituées par un processus de décision politique ou d'entités créées par les précédentes qui leur ont confié une partie de leurs prérogatives ou missions.
- [19] 2. Leur principale fonction est de mettre en œuvre des politiques publiques qui peuvent s'exercer essentiellement selon deux modalités :
- a. La fourniture de biens ou de services, collectifs ou individuels, à titre gratuit ou à des prix qui ne sont pas économiquement significatifs (\*) ;
  - b. Le versement de prestations en espèces (transferts monétaires).

Les entités peuvent de surcroît exercer des activités dans des conditions de marché.

- [20] 3. Pour conduire ces missions, le processus politique attribue à ces entités, directement ou indirectement, des moyens provenant majoritairement des ressources publiques (\*). La plupart d'entre elles sont issues de prélèvements directs ou indirects sur le revenu ou la richesse nationale.

Ces moyens se traduisent sous forme de droits et obligations de l'entité.

[21]

*Le cadre conceptuel étant un document de principes, son champ d'application ne correspond pas à une liste prédéterminée d'entités.*

*Néanmoins, la définition des entités concernées par le cadre conceptuel des comptes publics permet de les caractériser, afin de faciliter l'identification des spécificités de leur action susceptibles de donner un fondement conceptuel à des normes comptables particulières, modifiant, adaptant ou complétant les normes de la comptabilité d'entreprise.*

*Le champ d'application correspond au périmètre de compétence des avis du Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP). Ce champ doit en principe recouvrir celui des administrations publiques (APU)<sup>7</sup> puisque, comme le montrent les débats parlementaires préalables à la création du CNOCP, le législateur souhaitait lui donner compétence sur le secteur des administrations publiques.*

<sup>7</sup> Notion définie par le règlement (UE) du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne.

*Cependant, le texte promulgué ne mentionne pas expressément les administrations publiques et certaines entités peuvent être, notamment en raison de textes particuliers les concernant, incluses ou, au contraire, exclues du champ des APU et / ou du CNOCP.*

*La fonction principale des administrations publiques est la mise en œuvre de politiques publiques consistant à fournir ou entretenir des biens publics (\*). Cependant, certaines entités peuvent exercer une activité marchande, soit dans des conditions normales de marché, soit dans le but de compenser un déséquilibre structurel de marché, par absence ou insuffisance notoire d'offre ou de demande que l'entité estime devoir pallier.*

[22] Dans la suite du document et par souci de clarté, les entités concernées par le présent cadre conceptuel sont désignées sous le vocable d'administrations publiques (\*).

[23]

*On peut identifier divers indices pour déterminer si une entité est concernée par le présent cadre conceptuel et, surtout, par les normes dont ledit cadre garantit la cohérence. Le recours à de tels indices a uniquement pour but de guider les utilisateurs, en leur fournissant une présomption d'appartenance au champ d'application. Il ne s'agit pas d'une définition alternative.*

*Sont par exemple présumées concernées les entités publiques ou privées qui exercent une activité non marchande et qui sont financées majoritairement par des prélèvements obligatoires, notamment des impôts ou des cotisations sociales. Dans certains cas, les bénéficiaires de ces prestations peuvent contribuer directement, pour une part non substantielle, à leur financement.*

## CHAPITRE 3

### SPECIFICITES DE L'ACTION DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

#### A. IDENTIFICATION DES PRINCIPALES SPECIFICITES DE L'ACTION DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

[24] L'action d'une administration publique peut présenter des spécificités par rapport à celle des entreprises, plus ou moins prononcées selon l'entité concernée. A titre indicatif, figurent ci-après les spécificités les plus fréquemment rencontrées dans les administrations publiques. Elles ne sont ni exhaustives, ni cumulatives et ne sont pas nécessairement présentes dans toutes les entités. Les normes pourront s'écarter des règles de la comptabilité d'entreprise dès lors que sera identifiée une spécificité de l'action publique, même si celle-ci n'apparaît pas dans la présente énumération.

##### 1. Spécificités liées à la nature des administrations publiques

###### a. Caractère obligatoire et unilatéral de certaines décisions publiques

[25] Certaines décisions prises ou mises en œuvre par les administrations publiques revêtent un caractère obligatoire et s'imposent aux tiers, ce qui est une différence majeure avec les entreprises qui fonctionnent sur le modèle du contrat et de la libre volonté des parties. Les administrations publiques prennent des actes unilatéraux qui peuvent être exorbitants du droit commun et fondés sur des prérogatives de puissance publique.

###### b. Pérennité des administrations publiques

[26] Les fonctions des administrations publiques et les missions afférentes s'inscrivent généralement dans des perspectives à long terme et prévalent sur l'organisation chargée de les mettre en œuvre. Il existe ainsi une déconnexion entre le sort des missions, celui de l'entité chargée de les mettre en œuvre et celui des droits et obligations qui y sont attachés. Même si une administration publique disparaît à l'occasion d'une reconfiguration ou d'une réorganisation, ses missions, tout comme ses droits et obligations, perdurent et sont généralement repris par une autre structure, après d'éventuelles redéfinitions.

###### c. Importance du budget

[27] Le budget (\*) revêt, dans de nombreuses administrations publiques, une importance particulière en ce qu'il est d'abord un acte de prévision et un acte d'autorisation, souvent limitatif. Toutefois, une part importante de l'action publique, en particulier la Sécurité sociale, n'est pas déterminée par un budget limitatif, mais par des objectifs.

[28] Généralement voté par le Parlement ou par un organe délibérant, le budget est un document ayant une forte visibilité parmi l'ensemble des informations disponibles sur l'entité concernée.

[29]

*Le cadre conceptuel ne concerne pas le budget, qui obéit à ses propres règles, même si son élaboration et son exécution peuvent s'appuyer sur des données issues de la comptabilité d'exercice.*

*Néanmoins, à raison de l'importance des informations budgétaires, le cadre conceptuel prend en considération les convergences et les différences entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire (cf. chapitre 4C.2).*

## 2. Spécificités liées aux fonctions des administrations publiques

[30] Pour mettre en œuvre les politiques publiques, en particulier lorsqu'elles ont trait à des missions de régulation économique et sociale, les administrations publiques :

- > exercent des fonctions d'autorisation, de contrôle et de sanction ; ou
- > fournissent des biens et services dans le cadre d'opérations non marchandes, donc sans contrepartie directe équivalente ; ou
- > effectuent des transferts (\*) en espèces, qui peuvent prendre la forme de prélèvements sur recettes.

[31] Une proportion majoritaire de l'action publique consiste ainsi en la fourniture de prestations sans contrepartie directe équivalente versée à l'administration publique par les bénéficiaires de ces prestations. Celles-ci peuvent prendre la forme de services, individuels ou collectifs (l'enseignement, la défense, la sécurité...) ou de transferts (allocations et subventions diverses).

[32]

*L'action publique repose souvent sur des opérations sans contrepartie directe de valeur approximativement équivalente entre le fournisseur de prestations et le bénéficiaire. Il y a alors dissociation entre le payeur, le fournisseur d'une prestation et son bénéficiaire.*

[33] Certaines de ces actions ont pour objet la mise en œuvre du principe de solidarité, notamment via un financement par répartition (\*).

[34]

*Le Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 – auquel renvoie le Préambule de la Constitution du 4 octobre 1958 - pose les principes par lesquels la Nation offre à ses membres certaines garanties collectives<sup>8</sup>, souvent qualifiées de « droits créances ».*

<sup>8</sup> Préambule de la Constitution du 27 octobre 1946 :

«10. La Nation assure à l'individu et à la famille les conditions nécessaires à leur développement.

11. Elle garantit à tous, notamment à l'enfant, à la mère et aux vieux travailleurs, la protection de la santé, la sécurité matérielle, le repos et les loisirs. Tous être humain qui, en raison de son âge, de son état physique ou mental, de la situation économique, se trouve dans l'incapacité de travailler a le droit d'obtenir de la collectivité des moyens convenables d'existence.»

*Ces principes guident l'action de la puissance publique, dans les limites définies par le Conseil constitutionnel.*

*Des dispositions législatives définissent les conditions de leur mise en œuvre. Ainsi, le premier alinéa de l'article 111-1 du code de la sécurité sociale dispose que : « L'organisation de la sécurité sociale est fondée sur le principe de la solidarité nationale ».*

*La solidarité nationale s'exerce dans plusieurs dimensions, dont une dimension intergénérationnelle qui peut s'apparenter à un fidéicommis (\*).*

[35] Les spécificités liées aux fonctions des administrations publiques, plus ou moins marquées selon les entités, ont plusieurs effets dont :

- > à l'instar des entités à but non lucratif, l'absence de recherche systématique de profitabilité ;
- > l'absence de lien direct entre les prélèvements obligatoires et les services rendus ;
- > la non affectation des recettes aux dépenses, d'où découle l'absence de rattachement des charges aux produits ;
- > l'existence de dispositifs spécifiques dits « d'intervention ».

### **3. Spécificités liées aux moyens attribués aux administrations publiques et à certaines de leurs obligations**

[36] Les politiques publiques mises en œuvre par les administrations publiques sont financées par les prélèvements obligatoires, qui concernent potentiellement toutes les personnes physiques ou morales.

[37]

*Une analyse peut être conduite sur la différence, parmi les prélèvements obligatoires, entre les impositions de toutes natures et les cotisations sociales et la nature des « droits » qu'elles sont susceptibles de créer pour les payeurs.*

*En matière sociale, si le versement de certaines cotisations ouvre des droits à prestations futures, celles-ci peuvent être conditionnées par exemple par le fait que le cotisant ou son ayant droit soit en situation de faire valoir ces droits.*

[38] Les spécificités liées aux moyens attribués aux administrations publiques résultent essentiellement :

- > du caractère obligatoire des prélèvements qui constituent la majeure partie de ces moyens ;
- > de l'exploitation du domaine public, soumis lui-même à des contraintes spécifiques, comme l'inaliénabilité ;
- > le cas échéant, de leur encadrement par des budgets limitatifs (cf. *supra*).

- [39] Les spécificités de certaines obligations découlent du caractère révocable unilatéralement de certains engagements, dans les limites fixées par des principes généraux du droit, des garanties constitutionnelles et des engagements internationaux ratifiés.

## B. LA SOUVERAINETE, PRINCIPALE SOURCE DES SPECIFICITES DE L'ACTION DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

- [40] L'identification des principales spécificités de l'action des administrations publiques conduit à rechercher leur source commune.
- [41] L'action publique s'exerce grâce aux administrations publiques. Leur principale fonction consiste à mettre en œuvre les politiques publiques, qui sont l'expression de la volonté du peuple, détenteur de la souveraineté qui s'exerce dans le cadre de la Constitution de la République. Or celui-ci peut, en théorie à tout moment<sup>9</sup>, créer, supprimer ou modifier le contenu des politiques publiques ainsi que l'organisation chargée de les mettre en œuvre. Il peut donc créer ou supprimer des droits et obligations attribués aux administrations publiques pour conduire ces politiques publiques ou en modifier la consistance, sous réserve des droits acquis par les tiers.

[42]

*Selon l'article 3 de la Constitution, « la souveraineté nationale appartient au peuple qui l'exerce par ses représentants et par la voie du référendum. Aucune section du peuple ni aucun individu ne peut s'en attribuer l'exercice »<sup>10</sup>.*

*Selon la doctrine, la souveraineté s'envisage comme un pouvoir absolu, indivisible et perpétuel ou encore comme « la compétence de la compétence ». Cette dernière formulation montre que le détenteur de la souveraineté (le peuple) l'exerce en attribuant aux différentes entités des compétences et les moyens correspondants.*

*Identifier la notion de souveraineté comme étant la source commune des spécificités de l'action des administrations publiques ne veut pas dire qu'elle est un attribut direct de ces dernières. C'est en général la notion de service public qui est mise en avant pour caractériser les entités chargées de mettre en œuvre des politiques décidées par le détenteur de la souveraineté.*

*Le cadre conceptuel étant un document à vocation comptable, il ne cherche pas à définir précisément la notion de souveraineté laquelle il recourt<sup>11</sup>.*

<sup>9</sup> Il s'agit de la possibilité d'agir à tout moment.

<sup>10</sup> L'article 73 de la Constitution habilite les départements et régions d'outre-mer à fixer elles-mêmes les règles applicables sur leur territoire, dans les limites fixées par la Constitution et éventuellement précisées et complétées par une loi organique.

<sup>11</sup> Le cadre conceptuel ne procède donc pas à une analyse juridique de la notion de souveraineté. Il s'appuie sur des notions de droit ou de philosophie politique pour définir un argumentaire qui lui est propre, à des fins de comptabilité.

*Il a pour objet de définir les conséquences, sur le plan comptable, de l'existence du souverain et notamment de sa capacité à créer et à modifier de manière unilatérale les droits et les obligations des administrations publiques. Le cadre constate que certaines opérations spécifiques de l'action publique sont liées à des droits et obligations que le souverain peut modifier de manière unilatérale et en déduit qu'elles sont susceptibles de se voir appliquer des traitements comptables particuliers.*

- [43] Le présent cadre conceptuel identifie ainsi l'existence d'un pouvoir surplombant les administrations publiques, né de la souveraineté, qu'il choisit par convention d'appeler le souverain. Ce terme sera utilisé dans toute la suite du document pour désigner le détenteur de la souveraineté.
- [44] Le pouvoir de décision du souverain lui permet notamment de proportionner les ambitions des politiques publiques qu'il définit aux ressources financières qu'il décide d'y consacrer, dans le respect des principes et de la jurisprudence constitutionnels. Ce peut être le cas pour les « droits créances » représentatifs de garanties sociales.
- [45] Il convient de tirer les conséquences comptables de l'existence, en amont des administrations publiques, d'un tel pouvoir.

### C. DISTINCTION ENTRE LES OBJECTIFS DU SOUVERAIN ET L'ACTION DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

---

- [46] L'identification de la souveraineté comme source des prérogatives particulières et des spécificités de l'action des administrations publiques conduit à distinguer deux niveaux d'analyse :
- > celui du **souverain**, support de droits collectifs et du service public, inspirateur de politiques publiques et détenteur, sous diverses formes, du pouvoir politique (notamment législatif). En matière de droits collectifs, le souverain a des pouvoirs et des « engagements » (\*) qui, une fois attribués aux administrations publiques, pourront acquérir, au terme d'un processus formel et dans les conditions précisées infra, la consistance de droits et d'obligations pour les administrations publiques ;
  - > celui des **administrations publiques** chargées, à des degrés divers, de mettre en œuvre les politiques publiques qui traduisent la volonté du souverain en actes, dont certains leur sont spécifiques. Ces entités sont « gestionnaires » des compétences et moyens que le souverain leur a attribuées. L'entité « Etat » occupe une place particulière parmi ces entités parce qu'il a, de manière prépondérante, ces compétences et moyens.

[47]

*Si toute l'action des administrations publiques est, dans sa conception, liée à la souveraineté puisque le souverain crée (directement ou indirectement) ces entités, qu'il définit leurs fonctions et leur attribue des moyens, le cadre ne s'intéresse à la notion de souveraineté que pour déterminer d'abord en quoi elle implique des spécificités dans l'action des administrations publiques et ensuite dans quelle mesure l'existence du pouvoir du souverain peut avoir des conséquences sur les conventions comptables à adopter pour traiter ces spécificités.*

*L'entité « Etat » dont il s'agit ici et dont on fait les comptes n'est pas l'Etat au sens politique ou du droit international (un territoire, un peuple, un régime politique et la capacité à agir avec d'autres Etats), mais une entité dont les moyens sont décrits en loi de finances.*

[48] Ces deux niveaux conduisent à distinguer d'une part, **les pouvoirs et les engagements** du souverain et, d'autre part, **les droits et les obligations** qu'il attribue aux entités gestionnaires, les administrations publiques. Pour celles-ci, la référence à la comptabilité d'entreprise invite à distinguer :

- > les droits, obligations ou opérations **similaires ou assimilables à ceux des entreprises**, traités selon des normes qui reprennent ou adaptent les normes applicables aux entreprises. Les opérations similaires ou assimilables à celles des entreprises consistent en :
  - des opérations qui s'inscrivent dans des contrats et sont identiques à celles des entreprises ou des opérations assimilables aux précédentes, même si elles comportent certaines particularités ;
  - des conséquences d'évènements qui ne sont ni sous le contrôle de l'entité, ni sous celui du souverain, mais auxquelles l'administration publique doit faire face eu égard aux principes généraux du droit ;
- > les droits, obligations ou opérations qualifiés de **spécifiques de l'action publique** découlent des pouvoirs et engagements du souverain et possèdent de ce fait des caractéristiques qui requièrent des dispositions comptables *ad hoc*.

## **D. PRINCIPALES CONSEQUENCES COMPTABLES DE L'IDENTIFICATION DE LA SOUVERAINETE COMME SOURCE DES SPECIFICITES DE L'ACTION PUBLIQUE**

---

### **1. Conséquence sur la nature des entités comptables**

[49] Le présent cadre conceptuel n'a pas vocation à décrire des principes comptables applicables au souverain. En effet, celui-ci, qui se manifeste par des processus politiques de formes diverses, ne correspond pas directement à des entités identifiables et n'est donc pas une entité comptable

(cf. chapitre 8 *infra*) ; il ne rend pas de comptes<sup>12</sup> à proprement parler et n'a donc pas de comptabilité. Ainsi, selon le cadre conceptuel, la notion de comptes du souverain n'est pas pertinente, ce qui permet de fixer une limite aux comptes des administrations publiques.

## **2. Définition d'un principe de continuité propre aux administrations publiques**

- [50] Le caractère perpétuel de la souveraineté (hors l'hypothèse de disparition de la Nation, par conquête, fusion ou scission) s'oppose à la fragilité des entreprises soumises en permanence aux contraintes du marché. Si les administrations publiques peuvent parfois être dissoutes, les droits et obligations que le souverain leur a confiés ne sont pas annulés pour autant comme c'est le cas lorsqu'une entreprise disparaît et que l'actif net représente la limite de ce qui est exigible. Dans le cas des administrations publiques, il existe une certaine déconnexion entre le sort d'une entité et le sort des droits et obligations qu'elle porte. Celui-ci ne dépend pas fondamentalement du sort de l'entité qui les porte mais in fine de la décision du souverain.
- [51] C'est pourquoi l'hypothèse de continuité d'exploitation, qui s'applique aux comptes des administrations publiques comme à ceux des entreprises, n'emporte pas les mêmes conséquences.

## **3. Définition du niveau de maturité des droits et obligations spécifiques de l'action publique requis pour être pris en compte par la comptabilité**

- [52] Le pouvoir d'établir le cadre juridique (lois et règlements) qui s'impose à toutes les entités (administrations publiques, entreprises, associations ou autres), dans lequel elles existent et effectuent des opérations est un pouvoir de régulation. Ce pouvoir permet d'imposer des conditions ou sanctions sur les opérations des entités, voire de les proscrire.
- [53] Dans le cadre de ses prérogatives de puissance publique, le souverain définit, exerce ou attribue ce pouvoir de régulation à des administrations publiques particulières.
- [54] Le cadre conceptuel considère que le pouvoir de régulation, même s'il est effectivement exercé par des administrations publiques qui sont des entités comptables, reste un apanage du souverain et n'est donc pas, en lui-même, susceptible d'un traitement comptable.
- [55] En revanche, le cadre conceptuel doit déterminer les concepts permettant de définir le traitement comptable approprié des opérations, droits et obligations spécifiques de l'action publique exercées par les administrations publiques.

---

<sup>12</sup> Le souverain ne rend pas de comptes au sens de la comptabilité d'exercice, il n'y a pas reddition de comptes. En revanche, le souverain peut rendre des comptes au sens politique courant du terme.

[56]

*Pour une entreprise, les conséquences de ses droits et obligations ou opérations ne dépendent pas de leur origine (législative, réglementaire ou contractuelle). Aussi leur traitement comptable est-il homogène.*

*Si l'existence d'une obligation dépend de conditions futures que l'entreprise ne contrôle pas, l'obligation n'est pas enregistrée au bilan ; elle est un passif éventuel.*

*A fortiori, on peut considérer que si l'administration publique maîtrisait, même indirectement<sup>13</sup>, ces conditions futures, la poursuite du raisonnement interdirait de qualifier ces obligations de passifs.*

[57] Dès lors qu'une administration publique est responsable de missions pour lesquelles le souverain lui a attribué des droits et obligations spécifiques de l'action publique, il convient de déterminer le **moment** où ils doivent être comptabilisés dans les états financiers de l'entité concernée. L'objectif du cadre conceptuel des comptes publics est de définir ce moment dans le contexte des spécificités de l'action publique et du pouvoir du souverain.

[58] Cette comptabilisation ne doit pas se fonder sur les modalités de mise en œuvre d'une action publique. En effet, les droits et obligations ne sont pas caractérisés par la manière dont ils se réalisent (cf. la définition des éléments qui constituent les états financiers au chapitre 6).

[59]

*Même si des politiques publiques peuvent se traduire par la fourniture de prestations (collectives ou individuelles), en nature ou en espèces, le présent cadre considère que différencier les conventions comptables uniquement au regard des modalités d'octroi (nature ou espèces) de ces prestations n'est pas approprié.*

[60] La détermination des concepts relatifs au traitement comptable des opérations, droits et obligations spécifiques de l'action publique doit permettre d'assurer la cohérence interne des états financiers. A cette fin, le cadre conceptuel considère que le moment de la matérialisation dans les états financiers des droits et obligations spécifiques de l'action publique correspond au moment où ils deviennent similaires ou assimilables à ceux d'une entreprise.

#### **4. Identification d'une nouvelle catégorie d'éléments et nécessité d'une définition de l'annexe propre aux administrations publiques**

[61] Lorsque des droits et des obligations spécifiques de l'action publique sont attribués aux administrations publiques, ils ne sont pas détenus directement par ces entités et ne relèvent alors pas de leur responsabilité. Leur périmètre et leur portée peuvent varier en fonction de décisions qui ne sont pas sous le contrôle de ces entités ; ces droits et obligations ne sont donc pas, à l'origine, de même consistance que les droits et obligations d'origine contractuelle.

---

<sup>13</sup> En l'occurrence, par la volonté du souverain qui a créé (ou fait créer) l'administration publique.

- [62] Cette caractéristique conduit à considérer que la traduction comptable des spécificités de l'action publique requiert d'une part, l'adaptation des critères de définition d'un élément, voire la création de catégories spécifiques d'éléments, et d'autre part, l'extension du contenu de l'annexe afin d'apporter certains éclairages sur des dispositifs spécifiques de l'action publique.

## CHAPITRE 4

### UTILISATEURS DE L'INFORMATION COMPTABLE ET OBJECTIFS ASSIGNÉS AUX ÉTATS FINANCIERS

[63] L'information comptable n'est pas une fin en soi. C'est pourquoi la notion d'utilisateur de l'information comptable (également nommé « lecteur des comptes ») est fondamentale : elle permet de définir la nature et les objectifs des états financiers susceptibles de répondre à leurs besoins.

[64]

*Il convient tout d'abord d'identifier les catégories d'utilisateurs d'informations de nature comptable et de déterminer si certains d'entre eux apparaissent comme des « utilisateurs premiers ou principaux ».*

*Il s'agit ensuite de définir quels sont les besoins d'informations communs de ces utilisateurs.*

*Le cadre conceptuel détermine enfin dans quelle mesure les états financiers issus de la comptabilité d'exercice peuvent répondre à tout ou partie des besoins identifiés des utilisateurs. Ce faisant, le cadre conceptuel fixe les objectifs des états financiers, précise la portée de l'information que les utilisateurs trouveront dans les états financiers et aussi les limites de cette information, en d'autres termes, ce qui ne figure pas dans ces états financiers.*

#### A. UTILISATEURS DES COMPTES PUBLICS

[65] Au-delà des attentes des gestionnaires ou de leurs tutelles, l'information comptable répond aux besoins d'utilisateurs extérieurs aux administrations publiques qui ne sont pas nécessairement en mesure d'accéder directement à une information correspondant à leur attente.

[66] Hormis les utilisateurs internes, les utilisateurs de l'information sont, outre les citoyens et leurs représentants, à l'évidence premiers destinataires de l'information comptable :

- > les usagers, bénéficiaires de services ;
- > les contributeurs financiers (contribuables ou prêteurs) ;
- > les partenaires sociaux ;
- > les organes de contrôle ;
- > les contractants des entités publiques ;
- > les entités publiques étrangères ou internationales en rapport avec les administrations publiques françaises.

[67] Le présent cadre conceptuel considère que l'information sur les comptes publics intéresse potentiellement toute personne, sans que cette dernière ait nécessairement une volonté particulière d'agir vis-à-vis de l'administration publique, ni qu'elle ait de capacité à agir.

[68]

*L'examen de l'expérience acquise par le secteur privé montre que l'objectif de la comptabilité d'entreprise est principalement de mesurer ses résultats financiers et sa richesse en vue d'une distribution aux actionnaires. Les utilisateurs principaux des états financiers identifiés par le référentiel international de l'International Accounting Standards Board (IASB) sont les apporteurs de fonds (\*), existants ou potentiels et, de manière générale, les personnes qui sont en relation avec l'entreprise et n'ont pas directement accès à ses comptes (clients, fournisseurs,...). On considère que le besoin de normalisation naît de la communication vers l'extérieur et que si les besoins des utilisateurs externes sont satisfaits, ceux des utilisateurs internes devraient l'être a fortiori, sachant qu'ils ont l'accès direct à l'ensemble des informations détaillées internes à l'entité.*

*Dans la comptabilité d'entreprise, il existe donc deux niveaux d'utilisateurs : des utilisateurs principaux externes qui ont besoin de connaître la solvabilité de l'entité et de pouvoir évaluer la rentabilité car ils apportent les fonds et les autres utilisateurs ayant un lien fonctionnel avec l'entité.*

*Les états financiers des administrations publiques sont, à ce jour<sup>14</sup>, principalement utilisés :*

- soit par les autorités qui approuvent ces comptes ou les exploitent pour prendre des décisions portant sur l'entité concernée,*
- soit par les structures qui apportent volontairement des fonds à l'administration publique : la lecture des états financiers doit les éclairer sur la nature du risque qu'elles envisagent de prendre.*

*Le cadre conceptuel considère que le premier utilisateur des comptes est le citoyen ou ses représentants, c'est-à-dire le souverain lui-même. Mais le cadre ne donne pas de statut particulier aux autres utilisateurs identifiés (usagers, contribuables, fournisseurs...), considérant qu'ils peuvent avoir un égal intérêt pour les comptes publics. L'introduction d'une hiérarchisation<sup>15</sup> entre ces utilisateurs serait nécessaire si elle avait des implications sur le plan comptable, ce que ne prévoit pas le cadre conceptuel. Il présume néanmoins que l'utilisateur des comptes a un niveau de connaissance minimal de la matière comptable.*

<sup>14</sup> 2014, date de rédaction du présent document.

<sup>15</sup> Prévue dans le chapitre 2 du cadre conceptuel de l'IPSAS Board, par exemple.

## **B. BESOINS GENERAUX D'INFORMATION DE CES UTILISATEURS**

---

- [69] Les utilisateurs d'une information financière<sup>16</sup> ont notamment besoin :
- > d'une information sur la situation financière, patrimoniale et sur le résultat d'une administration publique ;
  - > d'un compte rendu des résultats de la période écoulée au regard du budget ou, en son absence, des prévisions financières adoptées par les instances compétentes ;
  - > d'information sur la soutenabilité, les projections financières, les données macro-économiques ou le bon usage des finances publiques.
- [70] Le caractère obligatoire de certaines ressources publiques (impôts, cotisations sociales obligatoires) rend nécessaire la production de compte rendu relatif à leur utilisation par les administrations publiques.
- [71] Plusieurs dispositifs peuvent apporter des réponses à tout ou partie de ces besoins d'information. Il s'agit notamment de la comptabilité d'exercice, de la comptabilité budgétaire (\*), de la comptabilité nationale (\*), des comptabilités analytique et d'analyse des coûts (et les modèles d'analyse prospective de la comptabilité de gestion) ainsi que des modèles de soutenabilité budgétaire et financière. Chaque utilisateur peut définir l'usage qu'il fait d'un dispositif d'information comptable et le combiner avec d'autres sources d'information.

## **C. OBJECTIFS ET LIMITES DES ETATS FINANCIERS**

---

- [72] Les états financiers doivent apporter les informations comptables dont ont besoin les utilisateurs.

### **1. Rendre compte de la dimension patrimoniale de l'administration publique**

- [73] Le cadre conceptuel, qui concerne exclusivement la comptabilité d'exercice établie selon le principe de la constatation des droits et obligations, définit en quoi l'information comptable peut répondre à certains des besoins d'informations des utilisateurs précédemment identifiés. Ainsi, les états financiers que la comptabilité d'exercice permet d'établir ont pour objectif de produire une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'administration publique dont elle décrit les opérations, les droits et les obligations. Ce faisant, les états financiers répondent à un besoin particulier d'information des utilisateurs (le premier besoin d'information mentionné au B *supra*).
- [74] Les états financiers rendent compte d'une situation résultant d'évènements passés, sur lesquels l'administration publique ne peut revenir et dont elle devra assumer les conséquences.

---

<sup>16</sup> Comme indiqué supra, cette notion est plus large que la seule information comptable.

[75] Les états financiers n'ont pas pour objectif de présenter des perspectives financières, mais ils peuvent faciliter à la fois leur établissement et leur lecture.

[76]

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

*La situation financière est la traduction financière et comptable de la notion de patrimoine.*

*Pour donner une image fidèle du patrimoine et de la situation financière, il convient de définir le périmètre de ces droits et obligations, de les identifier, de les comptabiliser et de les évaluer selon les normes comptables.*

*Essentiellement fondée sur les conséquences du passé, la comptabilité n'a pas vocation à répondre à toutes les questions que peut notamment se poser un citoyen, par exemple sur la performance d'un service public ou sur la soutenabilité à moyen terme des retraites ou des finances publiques, car d'autres sources d'information expertes peuvent l'informer sur ces résultats analytiques ou sur des projections futures. La comptabilité fournit une vision claire, circonscrite et à échéances régulières de la situation financière et des résultats de l'administration publique.*

[77] Outre leur apport en matière de transparence des comptes publics, les états financiers contribuent aussi à l'amélioration de la gestion publique par une prise en compte plus complète de la situation financière (en particulier par la meilleure connaissance des créances et des dettes).

## **2. Le cas échéant, présenter la cohérence avec le budget ou les prévisions, voire avec d'autres dispositifs comptables**

[78] Des dispositifs d'information financière différents de la comptabilité d'exercice répondent aux autres besoins d'information des utilisateurs.

[79] L'explicitation de la cohérence susceptible d'exister entre la comptabilité d'exercice et une autre comptabilité, en particulier le rapprochement entre le résultat de la comptabilité budgétaire et le résultat de la comptabilité générale, participe de la bonne information des utilisateurs. De même, il peut être, pour certaines entités, approprié d'exposer le lien avec les statistiques des finances publiques.

## **3. Précautions accompagnant la lecture des états financiers**

[80] La bonne définition du type d'informations contenues dans les états financiers et, *a contrario*, de celles qui n'y figurent pas, participe de la bonne information des utilisateurs.

[81] L'interprétation des états financiers demande une certaine prudence, en particulier si l'utilisateur des comptes souhaite procéder à une analyse de solvabilité. Les limites qui s'y attachent ne remettent toutefois nullement en cause leur intérêt.

[82]

*La bonne compréhension des objectifs de la comptabilité d'exercice permet à l'utilisateur des comptes de bien cerner :*

- *les flux de l'année (résultat, trésorerie) ;*
- *la limite entre le bilan et l'annexe, au sein des états financiers ;*
- *la frontière entre les états financiers et les autres documents susceptibles d'être produits par l'administration publique comme un rapport de gestion, une analyse de la soutenabilité, des rapports de performance etc.*

[83] L'étude des évolutions des éléments contenus dans les états financiers peut apporter des éclairages utiles au lecteur des comptes. C'est pourquoi les états financiers présentent des informations sur au moins deux exercices.

## CHAPITRE 5

### CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DES ETATS FINANCIERS

[84] L'établissement des états financiers des administrations publiques repose sur le principe de continuité<sup>17</sup>.

[85]

*Comme indiqué supra, le cadre conceptuel considère que les comptes doivent être établis en supposant la continuité des droits et obligations de l'administration publique, quel que soit le devenir de celle-ci. Pour les entreprises, la question de la continuité d'exploitation se pose au regard des procédures de sauvegarde, redressement et liquidation du Code de commerce. De telles dispositions n'existent pas pour les entités publiques. On considère ainsi que si l'activité d'une administration publique est restructurée ou supprimée, les droits et obligations afférents sont repris par une entité désignée par l'acte mettant fin à ces activités, éventuellement après avoir été modifiés.*

[86] Les états financiers respectent des principes généraux et présentent les caractéristiques qualitatives suivantes, sans hiérarchie entre elles.

[87]

*L'information comptable s'appuie sur des principes qui trouvent leur source dans l'article 47-2, alinéa 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 »).*

*Le cadre conceptuel propose une définition des principes posés par la Constitution. Ceux-ci emportent des conséquences sur les « caractéristiques qualitatives » des états financiers, définies comme les attributs que doit revêtir l'information comptable.*

*Ces caractéristiques qualitatives étaient préalablement qualifiées de « principes comptables ».*

#### A. PRINCIPES GENERAUX

[88] **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.

<sup>17</sup> Tel qu'exposé dans le chapitre consacré aux spécificités de l'action des administrations publiques.

[89] **Régularité**

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

[90] **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.

## **B. CARACTERISTIQUES QUALITATIVES DES ETATS FINANCIERS**

---

[91] **Neutralité**

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

[92] **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.

[93] **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.

[94] **Exhaustivité**

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

[95] **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, qui doivent figurer dans les états financiers en raison de la pertinence de ces informations.

[96] **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.

[97] **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.

[98] **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.

[99] **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.

[100] **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.

[101] **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.

[102]

*Certaines caractéristiques qualitatives peuvent se chevaucher, voire se contredire. Ainsi, s'agissant de l'annexe, il peut a priori s'avérer difficile de concilier la pertinence de l'information et son exhaustivité. En fait, ces deux caractéristiques s'appliquent à des niveaux d'information distincts : l'exhaustivité concerne l'enregistrement comptable tandis que les états financiers sont établis en tenant compte de l'importance relative. Les producteurs de comptes doivent alors exercer leur jugement pour procéder, au cas par cas, à l'arbitrage pour chacune de ces caractéristiques qualitatives, en fonction des objectifs des états financiers.*

*La mise en œuvre de certaines caractéristiques qualitatives diffère selon le type d'information communiquée. C'est ainsi le cas de la vérifiabilité :*

*- concernant les informations qui ne font pas appel au jugement, la vérifiabilité permet de tester, sans marge d'erreur possible, les éléments communiqués ;*

*- concernant les informations de nature prospective, ainsi que celles qui font appel au jugement, la vérifiabilité permet aux utilisateurs de s'assurer que les éléments transmis reposent sur des hypothèses ou des jugements explicites, fondés et crédibles.*

## C. CONTRAINTES A PRENDRE EN CONSIDERATION

---

[103] Les caractéristiques qualitatives de l'information doivent être appliquées en tenant compte de trois contraintes ou limites.

### 1. Rapport coûts / avantages

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

[105]

*Il s'agit de tous les avantages (y compris par exemple ceux afférents au contrôle des opérations ou à leur régularité) et pas seulement les avantages liés à l'intérêt intrinsèque de l'information comptable.*

*L'application de la contrainte coûts / avantages conduit à évaluer s'il est probable que les avantages justifieront les coûts entraînés par sa production et son utilisation. Lors de cette évaluation, il y a lieu de se demander si le respect d'une ou plusieurs caractéristiques qualitatives pourrait être amoindri dans une certaine mesure afin de réduire les coûts.*

### 2. Importance relative

[106] Elle doit être prise en considération pour la présentation et le classement des informations contenues dans le bilan et le compte de résultat. L'importance relative doit également être prise en considération dans le choix des informations présentées dans l'annexe. Une information est significative si son omission ou son inexactitude est susceptible d'influencer l'appréciation des décisions prises par les utilisateurs des comptes.

### 3. Confidentialité de certaines opérations ou transactions

[107] Les normes peuvent autoriser la non-divulgence d'informations de nature à compromettre les intérêts stratégiques de l'entité ou protégées par des dispositions juridiques *ad hoc*.

## CHAPITRE 6

### ELEMENTS ET COMPTABILISATION

#### A. ELEMENTS

[108] Les éléments correspondent aux grandes catégories structurant le bilan, le compte de résultat et, le cas échéant, le tableau des flux de trésorerie et le tableau de variation de la situation nette.

[109]

*La définition des principes relatifs aux états financiers des administrations publiques suppose de prendre en compte la source des droits et obligations spécifiques de l'action publique.*

*A leur origine, il s'agit de pouvoirs et d'engagements relevant du souverain. Lorsque celui-ci décide de politiques publiques, il choisit d'attribuer partiellement certains d'entre eux, sous forme de droits et obligations, à des administrations publiques pour qu'elles puissent mettre en œuvre les missions qu'il leur confie. Dès lors, ces droits et obligations spécifiques de l'action publique pourront acquérir des caractéristiques qui les rendront comparables à des droits et obligations des entreprises. Le cadre conceptuel (puis les normes qui en découleront) précise le moment où des pouvoirs et engagements du souverain deviennent, en tout ou partie, des droits et obligations d'une administration publique précisément identifiée.*

*Les principes adoptés par le cadre conceptuel tiennent ainsi compte du fait que le souverain peut décider, de manière unilatérale, de modifier substantiellement la consistance ou la portée des droits et obligations confiés aux administrations publiques.*

#### 1. Actif

[110] Un actif est une ressource actuelle contrôlée du fait d'un événement passé.

[111]

*L'emploi du terme « actuel » indique que la ressource existe (actuellement), au moment où les comptes sont établis. Il est employé par symétrie avec la définition du passif fondée sur la notion d'obligation actuelle. De surcroît, l'introduction de ce terme dans la définition d'un actif permet de distinguer plus facilement un actif d'un actif éventuel (cf. infra).*

[112] Une **ressource** est un élément porteur d'un potentiel de service.

[113] Le **potentiel de service** est la capacité :

- > de fournir des biens ou des services, individuels ou collectifs, nécessaires à l'accomplissement des missions de l'administration publique ou
- > de lui conférer des avantages économiques, qui consistent généralement en entrées ou en réductions de sortie de flux de trésorerie.

[114]

*Le potentiel de service profite à l'administration publique ou à des tiers, conformément à sa mission ou à son objet.*

*L'avantage économique profite nécessairement à l'administration publique. Si un tiers profite aussi d'un avantage économique, celui-ci lui est propre et disjoint.*

[115] L'administration publique **contrôle la ressource** si elle a la capacité de disposer de son potentiel de service, pour elle-même ou pour des tiers.

[116]

*Cette capacité comprend la possibilité :*

- de déterminer les modalités d'utilisation de la ressource, conformément à la mission qui a été confiée à l'administration publique, en particulier celle d'interdire, de limiter, de contraindre l'usage de la ressource pour elle-même ou pour un tiers ;*
- d'utiliser la ressource pour régler une obligation ;*
- de l'échanger contre une autre ressource.*

*Il s'agit de déterminer si l'administration publique dispose d'une telle capacité, qu'elle décide ou non de l'utiliser. Ainsi, le fait que l'entité choisisse de ne pas utiliser cette capacité (ce qu'elle pourrait faire à tout moment) n'exclut pas la réalité du contrôle.*

*S'agissant des modalités d'utilisation, il peut s'agir de déterminer la manière dont d'autres entités utiliseront le potentiel de service tiré de la ressource.*

*Il existe des indices, non cumulatifs, pour vérifier que l'administration publique contrôle la ressource, comme la propriété juridique ou le fait que l'administration publique supporte les risques et charges afférents à l'utilisation de la ressource. L'utilisation de l'indice relatif à la propriété juridique requiert une certaine vigilance puisque le contrôle peut être exercé sans détenir la propriété de la ressource et inversement. La propriété juridique n'entraîne pas systématiquement le contrôle.*

*Ces indices, non exhaustifs, sont précisés en tant que de besoin par les normes.*

[117] L'identification d'une transaction ou d'un évènement passé est nécessaire à la définition d'un actif et permet de déterminer à quel moment naît le contrôle d'une ressource par l'administration publique.

[118]

*La question du contrôle, conservé par le souverain ou transféré à l'administration publique, permet de faire la distinction entre les pouvoirs du souverain et les droits des administrations publiques, par exemple :*

- le pouvoir de lever l'impôt ou le domaine public en général sont des spécificités du secteur public et relèvent du souverain ;*

*- les créances fiscales ou des droits sur les bénéfices issus d'une exploitation du domaine public peuvent a priori être des ressources contrôlées par les administrations publiques et donc faire partie de leurs actifs.*

*Le pouvoir de lever l'impôt relève du souverain, il lui permet d'accorder un droit « de lever l'impôt » à des administrations publiques. Ce droit n'est pas perpétuel ; il existe quand il est reconnu par un moyen juridique et qu'il est exerçable.*

*Le domaine public est une ressource commune potentiellement génératrice de bénéfices. Le souverain peut accorder des droits sur ces bénéfices. Les administrations publiques peuvent être récipiendaires de tels droits.*

*Les biens corporels du domaine public sont en général des actifs des administrations publiques.*

*L'identification du moment où l'administration publique acquiert le contrôle s'appuie sur l'existence d'évènement révélant un potentiel de service, le cas échéant sous forme d'avantage économique.*

## 2. Passif

### a. Définition

[119] Un passif est une obligation actuelle de l'administration publique résultant d'un évènement passé, qu'elle ne peut régler que par une sortie de ressources.

[120]

*L'identification d'un passif ne requiert pas d'examiner toutes les obligations de l'administration publique, mais uniquement celles qui présentent simultanément tous les critères de la définition, i.e.*

- être une obligation de l'administration publique ;*
- être actuelle, i.e. existant à la date d'établissement des comptes ;*
- résulter d'un évènement passé ;*
- ne pouvoir être réglée que par une sortie de ressources.*

*Le fait que l'obligation peut être exécutée en justice à tout moment est un indice de son existence actuelle.*

### b. Modalités d'appréciation des critères de définition d'un passif

[121] Selon la nature de l'obligation actuelle, l'examen des critères de définition d'un passif pourra se référer, ou non, à la comptabilité d'entreprise. Deux cas sont envisageables :

[122] L'obligation est **similaire ou assimilable à une obligation d'entreprise** car elle est :

- > d'origine contractuelle ou assimilable à une obligation contractuelle, ou

- > la résultante de dispositions qui ne peuvent pas être modifiées de manière unilatérale par le souverain du fait des limites imposées par les principes généraux du droit, les garanties constitutionnelles et les engagements internationaux ratifiés<sup>18</sup>.

[123] Dans ce cas, l'examen de l'existence de l'obligation et du caractère inéluctable de la sortie de ressources nécessaire pour la régler s'effectue comme pour les entreprises. Il n'y a pas de spécificité pouvant justifier un traitement comptable particulier.

[124] En conséquence, une obligation similaire ou assimilable à une obligation d'entreprise est un passif de l'administration publique si elle remplit les autres critères de définition d'un passif. Sinon, elle constitue l'un de ses passifs éventuels.

[125] L'obligation est **spécifique de l'action publique** car elle est la résultante de dispositions légales et réglementaires régissant l'action publique spécifique ou d'actes administratifs unilatéraux créateurs de droits pris en application de textes juridiques.

[126] Dans ce cas, il n'est pas possible de se référer à une convention comptable directement issue de la comptabilité d'entreprise. Le présent cadre conceptuel propose alors d'analyser la maturité de l'obligation pour déterminer si, à un moment donné, le pouvoir du souverain, qui est à l'origine de cette obligation, n'est plus en mesure de la modifier : elle devient alors similaire ou assimilable à une obligation d'entreprise et peut être traitée comme telle. A ce moment, l'obligation spécifique de l'action publique devient réellement une obligation de l'administration publique et les autres critères de définition d'un passif (i.e. l'existence d'un événement passé et le caractère inéluctable de la sortie de ressources nécessaire pour régler l'obligation) peuvent être analysés.

[127]

*Pour caractériser le moment où un engagement du souverain attribué sous forme d'une obligation spécifique de l'action publique devient une obligation dont l'administration publique est responsable, le cadre conceptuel s'appuie sur la notion d'opposabilité.*

*L'opposabilité correspond au moment où l'obligation, qui est à l'origine spécifique de l'action publique, perd sa spécificité pour devenir similaire ou assimilable à une obligation d'entreprise et peut donc être traitée comme elle, sans compromettre la cohérence interne des états financiers de l'administration publique.*

[128] Une obligation spécifique de l'action publique est un passif à partir du moment où elle devient opposable à l'administration chargée de cette action.

---

<sup>18</sup> Cf. chapitre 3 supra consacré aux spécificités de l'action publique et à leurs conséquences comptables.

[129]

*Une obligation spécifique de l'action publique devient opposable à l'administration publique quand les conditions cumulatives suivantes sont remplies :*

- l'obligation est relative à une prestation déterminée ;*
- son bénéficiaire est clairement identifié et déclaré ;*
- son terme est connu ;*
- l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire envers l'administration publique sont remplies.<sup>19</sup>*

[130] Avant que l'obligation spécifique de l'action publique n'ait atteint ce caractère d'opposabilité, elle reste un engagement du souverain<sup>20</sup>, pouvant donner lieu à information selon les dispositions propres à l'annexe.

[131] Ainsi, l'engagement permanent d'assurer des prestations collectives gratuites ou quasi gratuites, en nature ou en espèces, caractéristique de la mission de service public, est un engagement du souverain susceptible, selon le cas, d'être mentionné en annexe ou de donner lieu à des études de soutenabilité.

### **c. Inexistence d'obligation spécifique implicite des administrations publiques**

[132] Les administrations publiques, créées pour exercer des responsabilités définies dans un cadre juridique précis, législatif ou réglementaire, ne doivent pas, par nature, générer d'obligations implicites, s'agissant de dispositifs spécifiques de l'action publique.

[133] Il n'existe donc pas de passif, ni de passif éventuel de l'administration publique correspondant à des **obligations spécifiques de l'action publique** qui seraient **implicites** (\*).

[134]

*Les obligations implicites peuvent donner lieu à passif en comptabilité d'entreprise eu égard au risque que leur absence de respect ferait porter à la survie de l'entité.*

*Ce risque n'existe pas pour le souverain, ni pour les administrations publiques qu'il a créées directement ou indirectement. La survie d'une administration publique est indépendante de celle des droits et obligations qui lui ont été attribués.*

*Si le cadre conceptuel écarte l'existence d'obligations implicites en matière d'obligations spécifiques de l'action publique, il ne l'exclut pas s'agissant d'obligations similaires ou assimilables à celles des entreprises.*

<sup>19</sup> L'existence d'un fait générateur est décrite dans la partie consacrée à la comptabilisation.

<sup>20</sup> Qui serait alors une catégorie spécifique d'élément (voir les propositions sur l'annexe dans le chapitre 8).

### 3. Autres ressources et autres obligations

[135] Dans certains cas *a priori* exceptionnels, les dispositions normatives peuvent prévoir qu'afin de satisfaire les objectifs des états financiers, il est nécessaire de comptabiliser une ressource ou une obligation, même si elle ne répond pas à la définition d'un actif ou d'un passif au sens du présent cadre conceptuel.

[136] Il convient alors que de telles « autres ressources » ou « autres obligations » soient présentées de manière distincte des actifs, des passifs et des fonds propres.

[137]

*Ces autres ressources ou autres obligations peuvent être qualifiées d'éléments différés.*

### 4. Situation nette ou fonds propres

[138] La situation nette est la différence algébrique entre les actifs et les passifs, corrigée des éventuelles « autres ressources » et « autres obligations ».

[139]

*Du fait des pouvoirs du souverain dont l'administration publique met en œuvre la politique, la situation nette n'est pas, dans l'absolu, un indicateur de la capacité de l'entité à faire face à ses obligations. Une situation nette négative ne traduit pas nécessairement un défaut de la qualité de la gestion. Si l'interprétation de son montant absolu peut être délicate, l'évolution de la situation nette entre plusieurs exercices peut renseigner utilement l'utilisateur des comptes.*

[140] Pour les entités qui ont été créées par une dotation initiale ou par la constitution d'un capital social, la situation nette correspond à la notion de fonds propres.

[141] Les fonds propres sont la somme :

- > de la dotation initiale ou du capital social ;
- > des résultats passés portés en fonds propres ;
- > des variations de dotations apportées par l'entité créatrice ou par un tiers externe à l'administration publique ;
- > le cas échéant, des reprises effectuées pour des entités non créatrices.

### 5. Produits, charges et résultat

#### a. Produits

[142] Un produit est une augmentation de la situation nette survenue durant l'exercice, autre qu'un apport en fonds propres.

[143] Les administrations publiques, et principalement l'Etat, disposent de produits spécifiques directement liés à la souveraineté, correspondant à des prélèvements obligatoires (\*) ou à l'affectation de sommes issues de ces prélèvements.

### **b. Charges**

[144] Une charge est une réduction de la situation nette survenue durant l'exercice, autre qu'une diminution des fonds propres.

[145] Les administrations publiques ont des charges spécifiques directement liées à la souveraineté, dénommées charges d'intervention, liés aux missions de régulation économique et sociale.

### **c. Résultat**

[146] Les produits et les charges comptabilisés<sup>21</sup> sont présentés dans le compte de résultat. La différence entre les produits et les charges est le résultat de l'exercice (excédent ou déficit).

[147]

*La signification du résultat varie selon les administrations publiques concernées. S'il semble peu pertinent en cas d'absence de lien entre les produits d'un exercice et les charges rattachées à ce même exercice, cet indicateur peut en revanche traduire la réalité économique d'une performance dès lors que les produits et les charges rattachés à un exercice doivent plus ou moins s'équilibrer, aux termes de règles de gestion fixées par le souverain ou les entités auxquelles il a confié une partie de son pouvoir de régulation. C'est le cas par exemple dans la sphère sociale. Le résultat peut permettre de vérifier la bonne adéquation entre les produits et les charges d'un exercice.*

*Le résultat constitue ainsi un indicateur pertinent dans les systèmes financés par répartition.*

*Les normes et les règles comptables qui en découlent peuvent préciser le sens (ou l'absence de signification) et la portée du résultat.*

## **B. COMPTABILISATION**

### **1. Définition de critères de comptabilisation**

[148] Un élément est comptabilisé lorsqu'il remplit les deux critères cumulatifs suivants :

- > son fait générateur est intervenu ;
- > il peut être évalué de manière fiable.

<sup>21</sup> Selon les critères de comptabilisation mentionnés dans la partie B infra.

[149]

*Le cadre conceptuel distingue les critères de comptabilisation de ceux inclus dans la définition des éléments. La question de la comptabilisation est en effet une deuxième étape de la réflexion comptable. Survenant dès lors que l'entité a identifié un « élément », cette étape permet de prendre en compte des éventuelles incertitudes le concernant :*

- soit parce que son évaluation n'est pas fiable ;*
- soit même parce qu'il existe des incertitudes sur la pleine satisfaction des critères de définition (par exemple sur le contrôle de la ressource pour un actif ou la probabilité de sortie de ressources pour un passif).*

*Dans ces cas, il peut s'agir d'un élément « éventuel », qui pourra donner lieu à comptabilisation lors de périodes comptables ultérieures si les critères de comptabilisation sont alors remplis.*

[150] Lorsqu'un élément ne répond pas à tous les critères de comptabilisation, il n'est pas comptabilisé. En revanche, il peut faire l'objet d'une information en annexe.

[151]

*Le fait générateur de la comptabilité d'exercice peut différer par exemple du fait générateur de la comptabilité budgétaire.*

*Les normes préciseront le « fait générateur » de la comptabilisation des différents éléments, cette question revêtant une importance accrue dans la sphère publique en raison notamment du volume de certaines opérations spécifiques de l'action publique, comme les opérations sans contrepartie équivalente directe. Il importe de définir quand elles doivent être comptabilisées. La notion de fait générateur doit notamment permettre d'effectuer la distinction entre un passif et une information à mentionner en annexe.*

[152] Le critère de comptabilisation relatif à la fiabilité de l'évaluation est commun à tous les éléments.

[153] Le critère de comptabilisation portant sur la réalisation du fait générateur, se décline comme suit selon le type d'élément.

[154] **Pour la comptabilisation d'un actif**

Un actif est comptabilisé à la date de prise de son contrôle par l'administration publique.

[155] **Pour la comptabilisation d'un passif**

Un passif spécifique de l'action publique est comptabilisé dès que le droit du créancier devient opposable à l'administration publique.

Les passifs non spécifiques sont comptabilisés lorsqu'ils correspondent à une obligation actuelle qui ne peut être réglée que par une sortie de ressource.

[156] **Pour la comptabilisation d'un produit**

Un produit est comptabilisé au compte de résultat dès qu'il est acquis à l'administration publique.

[157] **Pour la comptabilisation d'une charge**

Le fait générateur de la comptabilisation d'une charge est le service fait<sup>22</sup>.

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.

## 2. Décomptabilisation

[158] Lorsqu'un élément, précédemment comptabilisé, cesse de répondre à tous les critères cumulatifs de comptabilisation, il est décomptabilisé.

## C. ACTIFS ET PASSIFS EVENTUELS DES ADMINISTRATIONS PUBLIQUES

[159] Certains droits et obligations de l'administration publique ne remplissent pas tous les critères de définition d'un élément. D'autres sont des éléments mais ne répondent pas à tous les critères de comptabilisation. Ils peuvent constituer des actifs éventuels ou des passifs éventuels de l'administration publique et être, à ce titre, mentionnés dans l'annexe.

[160] Les actifs éventuels correspondent aux ressources potentielles.

[161] Les passifs éventuels comprennent :

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

[162]

*Les actifs éventuels sont parfois nommés « engagements hors bilan reçus » et les passifs éventuels « engagements hors bilan donnés ».*

<sup>22</sup> Les normes précisent en tant que de besoin cette notion selon la typologie des charges qu'elles retiennent.

## CHAPITRE 7

### EVALUATION

- [163] Les méthodes d'évaluation définissent la valeur à laquelle les éléments sont enregistrés lors de leur première comptabilisation puis à chaque clôture des comptes ultérieure.
- [164] Elles doivent permettre de répondre aux objectifs assignés aux états financiers des administrations publiques et de satisfaire aux caractéristiques qualitatives, sous réserve des contraintes de l'information comptable.

#### A. EVALUATION D'UN ACTIF

##### 1. Evaluation lors de la comptabilisation initiale : détermination de la valeur d'entrée d'un actif

- [165] La valeur d'entrée d'un actif correspond à son coût.
- [166] Le coût est la contrepartie, monétaire ou non, donnée pour contrôler l'actif. Il comprend l'ensemble des coûts attribuables à l'actif, c'est-à-dire les coûts encourus pendant la période d'acquisition.

[167]

*Le coût peut notamment prendre les formes suivantes :*

- *coût d'acquisition si l'actif est acquis à titre onéreux ;*
- *coût de production si l'actif est produit par l'administration publique ;*
- *valeur nette comptable en cas de transferts d'actifs entre administrations publiques à titre gratuit ;*
- *valeur vénale dans les autres cas d'acquisitions à titre gratuit.*

- [168] Dans des circonstances particulières précisément décrites, justifiant notamment que la méthode d'évaluation proposée puisse ne pas répondre à toutes les caractéristiques qualitatives attendues de l'information comptable, la norme peut prévoir que l'actif soit évalué lors de la comptabilisation initiale à une valeur symbolique ou forfaitaire ou une valeur à dire d'expert, à son coût de remplacement déprécié ou à d'autres valeurs.

##### 2. Evaluation à la date de clôture

- [169] En règle générale, un actif est évalué en date de clôture à sa valeur d'entrée diminuée, le cas échéant, du cumul des amortissements et des dépréciations.

- [170] La norme peut prévoir d'autres méthodes d'évaluation à la date de clôture, notamment le recours :
- > A la valeur vénale<sup>23</sup> : 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<sup>24</sup>.
  - > Au coût de remplacement déprécié : évaluation fondée sur l'estimation du coût de remplacement du bien par un actif similaire qui offrirait un potentiel de service identique.
  - > A une valeur symbolique ou forfaitaire dans des cas clairement identifiés.

## **B. EVALUATION D'UN PASSIF**

---

- [171] Un passif est généralement évalué, lors de sa comptabilisation initiale et lors des évaluations à la date de clôture, à sa « valeur de remboursement », avec ou sans actualisation. La valeur de remboursement correspond à l'estimation de la sortie de ressources nécessaire au règlement de l'obligation. C'est notamment le cas pour les dettes a priori détenues jusqu'à leur échéance.
- [172] Les dispositions normatives déterminent les conditions d'évaluation des obligations spécifiques de l'action publique.
- [173] Dans des circonstances particulières précisément décrites, la norme peut prévoir d'autres modalités d'évaluation, dont celle de la valeur de marché.

## **C. EVALUATION D'UN PRODUIT OU D'UNE CHARGE**

---

- [174] Une charge est évaluée comme l'augmentation du passif ou la diminution de l'actif dont elle est la contrepartie. Un produit est évalué comme l'augmentation de l'actif ou la diminution du passif dont il est la contrepartie.

---

<sup>23</sup> Parfois appelée « valeur de marché ».

<sup>24</sup> Les coûts de sortie sont les coûts directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.

## CHAPITRE 8

# PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS

[175] Le cadre conceptuel concerne les comptes individuels des administrations publiques et les éventuels regroupements<sup>25</sup> de ces comptes.

### A. NOTION D'ENTITE COMPTABLE

[176] Une entité comptable est une entité ou un domaine d'activités identifiable, qui prépare des états financiers issus de la comptabilité d'exercice, par obligation législative ou réglementaire ou par choix.

[177]

*Une entité comptable peut être dotée ou non de la personnalité juridique.*

*Les états financiers de celles qui sont dépourvues de la personnalité juridique font partie des états financiers de la personne morale à laquelle elles sont rattachées.*

[178] A la différence du souverain, les administrations publiques concernées par le présent cadre conceptuel constituent des entités comptables.

### B. COMPOSITION DES ETATS FINANCIERS

[179] Les états financiers issus de la comptabilité d'exercice sont préparés et présentés au moins une fois par an. Ils forment un tout indissociable et comprennent :

- un état de la situation financière ou bilan ;
- un compte de résultat ;
- une annexe.

[180] Les états financiers peuvent également comprendre :

- > un tableau des flux de trésorerie ;
- > un tableau de variation de la situation nette.

[181] La présentation des états financiers permet d'articuler les différents tableaux qui les composent selon une forme déterminée par les normes.

<sup>25</sup> Ce cas est traité dans le chapitre 9 « Consolidation et combinaison d'entités comptables ».

## C. PRESENTATION DES ETATS FINANCIERS

---

[182] L'état de la situation financière ou bilan peut être présenté sous forme de tableau ou de liste.

[183]

*Si le bilan est présenté sous forme de tableau, il convient de distinguer clairement les fonds propres des passifs.*

[184] Le compte de résultat est présenté, sous forme de tableau(x) ou en liste, par nature ou par destination. L'annexe peut communiquer des informations présentées selon l'option (par nature ou par destination) qui n'a pas été retenue pour la présentation du compte de résultat.

[185] L'annexe, partie intégrante des états financiers, complète et commente les éléments comptabilisés et, en tant que de besoin, les éléments éventuels, en prenant en compte leur importance relative. Ainsi l'annexe fournit-elle les informations utiles à la compréhension et à l'interprétation des données présentées dans les tableaux de synthèse des états financiers :

- > En complétant et commentant certaines opérations comptabilisées ;
- > En apportant des informations sur des éléments éventuels qui ne figurent pas dans les autres composantes des états financiers (car ne répondant pas aux critères de définition d'un élément ou de comptabilisation), mais dont la connaissance est nécessaire à l'utilisateur des comptes publics ;
- > En présentant des informations sur certains pouvoirs ou engagements du souverain qui ne sont ni des éléments certains, ni des éléments éventuels de l'administration publique, mais qui concernent des missions qui lui ont été confiées. En effet, le processus par lequel un pouvoir ou un engagement du souverain devient un actif ou un passif d'une administration publique comprend généralement plusieurs phases. Cependant, même avant que de tels pouvoirs et engagements deviennent des actifs et des passifs des administrations publiques, leur connaissance est importante pour la compréhension des comptes publics. C'est pourquoi le présent cadre conceptuel considère que des informations sur certains des pouvoirs et engagements du souverain doivent être fournis dans l'annexe des administrations publiques chargées de la mise en œuvre des politiques afférentes, alors même qu'il est admis que ce ne sont pas encore des droits et obligations, même éventuels, de ces entités. Ces informations ne peuvent cependant pas couvrir tous les pouvoirs et engagements du souverain, car l'annexe deviendrait illisible ce qui serait contraire à l'objectif de bonne information de l'utilisateur des comptes. Les dispositions sur l'annexe doivent en préciser les limites, notamment au vu des informations déjà existantes dans d'autres documents en vertu de dispositions impératives.

[186] Les dispositions normatives déterminent donc dans quels cas l'insertion de ce type d'information est utile dans l'annexe, en particulier pour éclairer le lecteur des comptes sur la portée réelle des informations fournies par les états financiers.

[187]

*L'information sur certains pouvoirs et engagements permanents du souverain, même s'ils ne peuvent être imputés aux entités qui établissent des états financiers, présente un intérêt évident pour la compréhension des finances publiques<sup>26</sup>. Fournir une telle information est souhaitable car le fait que les lois et règlements qui créent des droits ou qui imposent des obligations pour les administrations publiques peuvent être modifiés à tout moment ne signifie pas qu'ils vont l'être de manière fréquente avec un impact sur la situation financière. Les administrations publiques chargées de mettre en œuvre ces politiques publiques sont souvent les mieux placées pour fournir de telles informations. Ces considérations conduisent à adopter le principe d'une annexe enrichie par rapport aux normes de la comptabilité d'entreprise.*

*A cette fin, les dispositions normatives relatives à l'annexe définiront :*

- le contenu de la partie de l'annexe propre aux administrations publiques en relation avec les dispositions de droit commun correspondantes ;*
- les orientations présidant à l'élaboration d'une seconde partie de l'annexe destinée à fournir des informations sur certains droits et obligations spécifiques de l'action publique, dont l'administration publique a partiellement la charge mais qui ne sont pas opposables auprès d'elle. Dans cette seconde partie, l'entité est censée fournir une information appropriée sur un dispositif qu'elle gère sans pouvoir le contrôler entièrement et dont elle ne peut assumer totalement les conséquences.*

*Les dispositions normatives sur l'annexe établiront également la frontière entre son contenu et les autres documents d'information situés en dehors du champ de la normalisation comptable (rapport de gestion, étude de soutenabilité financière, projections pluriannuelles prévues par la loi, etc.).*

[188] Le cas échéant, la norme peut définir des modalités de présentation simplifiée pour des administrations publiques dont les enjeux financiers sont limités.

---

<sup>26</sup> Mais tous les engagements perpétuels du souverain n'ont pas vocation à être mentionnés dans l'annexe si par exemple elles sont sans spécificités entre les différents exercices.

## CHAPITRE 9

### CONSOLIDATION ET COMBINAISON D'ENTITES COMPTABLES

[189] Chaque entité comptable appartenant au secteur des administrations publiques établit et publie des comptes conformes aux normes qui lui sont applicables.

[190] En application des textes relatifs aux administrations publiques, des comptes regroupant plusieurs entités comptables peuvent être établis et publiés dans les cas suivants :

- > Lorsqu'une administration publique, entité comptable, contrôle une autre entité comptable, des comptes consolidés peuvent être présentés.

Le contrôle d'une entité par une administration publique peut revêtir différentes modalités, par exemple la possibilité de diriger les politiques opérationnelles et financières de l'entité contrôlée pour exercer les politiques publiques. Le contrôle résulte généralement de dispositions juridiques qui établissent les droits de l'entité détenant le contrôle. Il se manifeste notamment par la capacité de disposer de la majorité des voix dans les organes de décision de l'entité contrôlée.

Les dispositions normatives précisent la définition du contrôle et de l'entité contrôlante, les conditions, les périmètres et les méthodes de consolidation.

- > Lorsque deux ou plusieurs entités distinctes partagent des organes de direction ou des services communs, des missions ou des activités, d'une manière étendue et pérenne, en vertu d'accords entre elles ou de réglementations qui s'imposent à elles, et que cette modalité d'organisation traduit un intérêt commun et un comportement technique et financier commun, des comptes combinés peuvent être présentés.

Les dispositions normatives précisent les conditions, les périmètres et les méthodes de combinaison.

[191] Dans le cas de la consolidation comme dans celui de la combinaison, il existe une entité comptable qui est le résultat de la consolidation ou de la combinaison. En revanche, l'agrégation des comptes d'entités ayant entre elles des caractéristiques communes, sans lien de contrôle ou d'intérêts communs, ne constitue pas le compte d'une nouvelle entité comptable.

## GLOSSAIRE

### *Activité non marchande*

Selon l'INSEE, « On considère qu'une unité rend des services non marchands lorsqu'elle les fournit gratuitement ou à des prix qui ne sont pas économiquement significatifs. Ces activités de services se rencontrent dans les domaines de l'éducation, de la santé, de l'action sociale et de l'administration. »

On dit d'un prix qu'il n'est pas économiquement significatif quand il n'a pas d'influence - ou qu'il en a peu - sur la quantité que le producteur est prêt à offrir, quand on s'attend à ce qu'il ait seulement une influence marginale sur les quantités demandées.

### *Administration publique*

Il s'agit d'une notion introduite initialement par la comptabilité nationale.

Le règlement (UE) N° 549/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne en donne la définition suivante (paragraphe 20.06) : « Les administrations publiques sont des entités juridiques, instituées par décision politique, qui exercent un pouvoir législatif, judiciaire ou exécutif sur d'autres unités institutionnelles dans un espace donné. Leurs principales fonctions consistent à fournir des biens et des services à la collectivité et aux ménages sur une base non marchande, ainsi qu'à redistribuer le revenu et la richesse. »

Ce règlement européen définit ainsi le secteur des administrations publiques : « Le secteur des administrations publiques (S.13) comprend toutes les unités d'administration publique et toutes les institutions sans but lucratif (ISBL) non marchandes qui se trouvent sous le contrôle d'unités d'administration publique. Il inclut également d'autres producteurs non marchands, (...) ».

### *Apporteur de fonds*

Un apporteur de fonds procure des moyens de financement à une entité via une dette pour l'entité qui devra être remboursée ou via un apport ou un don en capital qui confère à l'apporteur le droit à une part du capital social de l'entité.

### *Biens publics*

En économie, les biens publics sont des biens ou des services dont l'utilisation est « non rivale » et « non exclusive », c'est-à-dire que la consommation du bien par une personne n'empêche pas sa consommation par une autre (non-rivalité) et qu'il n'est pas possible d'empêcher quelqu'un de consommer ce bien (non-exclusion).

Comme la consommation d'un bien public n'est pas individualisable, il n'existe pas de prix de marché, ni de marché ; l'Etat intervient pour permettre la disponibilité de certains de ces biens non naturels.

Les biens publics visés par le présent cadre conceptuel sont soit des biens publics par essence, soit des biens ou services auxquels cette caractéristique est attribuée (par exemple l'Education nationale).

### ***Budget***

Le budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses. Le cas échéant, il prévoit et autorise les emplois et engagements de dépenses.

### ***Comptabilité budgétaire***

La comptabilité budgétaire retrace l'ouverture et la consommation des autorisations de dépenses, ainsi que l'enregistrement des recettes autorisées, dans les formes prévues par le budget (autorisation d'engagement, crédit de paiement, encaissement de recettes, etc.).

Elle permet de rendre compte de l'utilisation des crédits et, le cas échéant, des emplois mis à la disposition des ordonnateurs, conformément à la spécialisation de ces crédits et de ces emplois.

Elle est organisée de façon à permettre la comparaison entre l'autorisation donnée et son exécution.

### ***Comptabilité d'exercice, également dénommée comptabilité générale ou comptabilité en droits constatés***

La comptabilité d'exercice retrace l'ensemble des mouvements affectant le patrimoine, la situation financière et le résultat.

Elle est fondée sur le principe de la constatation des droits et obligations.

### ***Comptabilité nationale***

La comptabilité nationale est un cadre comptable de présentation des données relatives à une économie et aux agents qui la constituent.

Les règles applicables à l'élaboration des comptes nationaux sont définies dans le règlement N° 549/2013 du Parlement européen et du Conseil du 21 mai 2013 relatif au système européen des comptes nationaux et régionaux dans l'Union européenne (SEC 2010). Ce règlement adapte pour l'Union européenne des dispositions analogues établies sous l'égide de l'ONU.

### ***Engagements***

Dans le présent cadre conceptuel, le terme d'« engagements » s'applique au souverain. Sur un plan juridique, il n'y a pas de différence établie entre la notion d'engagement et celle d'obligation. Le cadre conceptuel préfère, dans un souci de clarification, réserver la notion d'engagement au souverain et la notion d'obligation à l'administration publique.

Remarque :

- > le cadre conceptuel indique pour mémoire que les passifs éventuels sont qualifiés par certains utilisateurs d'« engagements hors bilan donnés » et les actifs éventuels d'« engagements hors bilan reçus ».

### **Exercice**

L'exercice est la période couverte par les états financiers. Sauf en cas de création ou de cessation de l'entité, celle-ci est d'une durée de 12 mois. Elle coïncide généralement avec l'année civile.

### **Fidéicommis**

Selon le professeur Jean Gaudemet, le fidéicommis est un « Terme désignant une disposition de dernière volonté dont l'exécution était, à l'origine, confiée à la seule bonne foi (fidei committere) de celui qui en était grevé. L'acte n'était qu'une simple demande faite à un tiers, dont on ne pouvait exiger en justice l'exécution (...) ». Source : encyclopédie universalis.

### **Obligation implicite**

Une obligation implicite - qui ne peut concerner des obligations spécifiques de l'action publique - est une obligation qui, ne résultant pas d'une disposition légale, réglementaire ou contractuelle, découle des pratiques passées de l'entité, de sa politique affichée ou d'engagements publics d'agir d'une certaine façon suffisamment explicitées qui ont créé une attente légitime des tiers concernés sur le fait qu'elle assumera certaines responsabilités.

### **Opération**

La notion d'opération renvoie à l'activité de chaque agent économique. Le SEC 2010 définit la notion d'opération comme suit :

« 1.66 Par opération, il faut entendre soit un flux économique entre unités institutionnelles agissant de commun accord, soit un flux économique au sein même d'une unité institutionnelle qu'il est intéressant de traiter comme une opération parce que l'unité en question agit en deux qualités différentes. Les opérations sont classées en quatre catégories principales :

- a) les opérations sur produits, qui rendent compte de l'origine (production intérieure ou importation) et de l'emploi (consommation intermédiaire, consommation finale, formation de capital – englobant la consommation de capital fixe – ou exportation) des produits ;
- b) les opérations de répartition, qui montrent comment la valeur ajoutée générée par la production est distribuée entre la main-d'œuvre, le capital et les administrations publiques et qui détaillent le processus de redistribution du revenu et de la richesse (impôts sur le revenu et le patrimoine et autres transferts) ;

- c) les opérations financières, qui concernent l'acquisition nette d'actifs financiers ou l'accroissement net des passifs par type d'instrument financier. Ces opérations sont soit la contrepartie d'opérations non financières, soit des opérations mettant en jeu uniquement des instruments financiers ;
- d) les opérations ne relevant pas d'une des trois catégories précitées, qui concernent les acquisitions moins les cessions d'actifs non financiers non produits. »

### **Prix non économiquement significatifs**

Voir « Activité non marchande ».

### **Prélèvements obligatoires**

Les prélèvements obligatoires (PO) sont l'ensemble des impôts et cotisations sociales prélevés par les administrations publiques et les institutions européennes.

Les versements effectués par les contributeurs (personnes physiques ou morales) ne sont pas volontaires, c'est-à-dire qu'ils ne choisissent ni le montant, ni les conditions de ces versements.

Les prélèvements obligatoires sont une notion de comptabilité nationale et non juridique, qui repose sur des conventions conduisant à exclure certains flux.

Le caractère « non volontaire » des versements s'applique à la fois à l'absence de choix du montant et des conditions de versement et à l'inexistence de contrepartie immédiate.

Les finances publiques distinguent les différents types de prélèvements obligatoires (impôts, cotisations sociales et taxes) selon la nature de leur contrepartie :

- > les impôts : prélevés sur l'ensemble des contribuables, ils trouvent leur contrepartie dans les dépenses de l'État et des collectivités territoriales ;
- > les cotisations sociales : prélevées au profit des organismes de protection sociale, elles ont une contrepartie dans les prestations sociales. Certaines ouvrent des droits ;
- > certaines taxes : perçues sur les particuliers ou sur les entreprises à l'occasion de la fourniture d'un bien ou d'un service, sans équivalence absolue entre son montant et son prix (par exemple : taxe locale d'équipement).

Cette classification est indépendante de la dénomination retenue. Par exemple, la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) n'est pas une taxe mais un impôt.

### **Répartition**

Un système par répartition est un système dans lequel les cotisations encaissées sont immédiatement utilisées pour payer les prestations dues.

### **Ressources publiques**

Les ressources publiques, ou ressources de financement des administrations publiques, sont mentionnées dans la Constitution sont destinées à financer la mise en œuvre de politiques publiques. Elles comprennent :

- > les prélèvements obligatoires (cf. supra),
- > les autres ressources publiques.

Ces **autres ressources publiques** consistent principalement en :

- > des revenus du patrimoine (revenus du domaine, des participations financières, des autres actifs et droits, cessions d'actifs) ;
- > des subventions, en nature ou en espèces, versées par d'autres entités publiques ;
- > du revenu des activités industrielles et commerciales ;
- > des rémunérations de services rendus ;
- > des redevances ;
- > des fonds de concours ;
- > des dons et legs ;
- > de l'emprunt.

### **Transferts**

#### **Transferts sociaux en nature (source : INSEE)**

« Les transferts sociaux en nature correspondent aux biens et services individuels fournis aux ménages, que ces biens et services aient été achetés sur le marché par les administrations publiques ou les ISBLSM, ou qu'ils aient été produits par elles (production non marchande).

Ils comprennent donc à la fois :

- > les prestations sociales en nature qui relèvent du champ de la protection sociale, c'est-à-dire les biens et services fournis directement par les administrations publiques (aide personnalisée au logement par exemple) et ceux que les ménages bénéficiaires achètent eux-mêmes et se font ensuite rembourser (médicaments, soins médicaux) ;
- > et les transferts de biens et services individuels non marchands produits par les administrations publiques ou les ISBLSM, en particulier l'éducation et la santé. »

#### **Transferts selon la LOLF**

Les transferts font partie des charges budgétaires de l'Etat, au titre des dépenses d'intervention, qui comprennent les transferts aux ménages, aux entreprises, aux collectivités territoriales, aux autres collectivités ainsi que les pertes liées aux appels en garantie.