

Présentation des normes comptables de l'Etat

Créé par la loi de Finances du 28 décembre 2001, le Comité des normes de comptabilité publique, composé d'une vingtaine de membres issus des administrations, de la Cour des Comptes et de la profession comptable, a été mis en place en avril 2002. Présidée par Michel Prada, cette instance consultative a défini conformément aux termes de la loi organique "les règles applicables à la comptabilité générale de l'Etat", avec le concours de la mission des normes comptables rattachée à la direction de la réforme budgétaire. Arrêté après avis du Conseil national de la comptabilité, en mai 2004, le recueil des normes comptables de l'Etat a reçu une première transcription technique, préalable à la parution de nouvelles instructions comptables générales et ministérielles avant le 1^{er} janvier 2006.

1.1 Le positionnement des normes

La loi organique pose le principe d'une conformité de la comptabilité générale de l'Etat aux normes applicables aux entreprises, sous réserve des spécificités de son action. Parmi ces spécificités, certaines concernent des opérations propres à l'Etat, d'autres sont plus générales ou plus fondamentales. La relativité de la notion de résultat, en particulier, est une spécificité de l'Etat que souligne la restriction apportée par la loi organique au principe d'image fidèle, dont l'objet est limité au "patrimoine et (à) la situation financière" là où la formulation en usage pour les entreprises englobe également le résultat. La conformité aux règles applicables aux entreprises pose, par ailleurs, la question de l'absence d'unicité des sources normatives. Aussi les normes comptables de l'Etat se situent-elles par rapport aux diverses références existantes nationales et internationales.

1.1.1 Les références normatives

Trois références principales ont contribué à la conception des normes de l'Etat :

- le plan comptable général et les règlements du comité de la réglementation comptable ;
- les normes internationales élaborées par le comité secteur public de l'IFAC (IPSASB) ;
- les normes comptables internationales "IAS/IFRS" applicables aux entreprises.

Instance supranationale, l'IASC devenu IASB (1) est à l'origine des normes "IAS/IFRS"(2) qui ont été adoptées par l'Union européenne et rendues obligatoires pour la présentation des comptes consolidés des sociétés cotées à compter du 1^{er} janvier 2005.

Pour sa part, le comité secteur public de l'IFAC, institution représentative de la profession comptable au plan mondial, a entrepris d'établir des normes comptables (3) pour les administrations publiques nationales et locales, adaptées des normes "IAS/IFRS".

Ces normes tiennent compte de certaines spécificités du secteur public. Aussi les normes comptables de l'Etat s'y réfèrent-elles plus directement. Mais elles ne couvrent pas toutes les particularités de l'action publique. Ainsi, les produits issus de la fiscalité ne font pas encore l'objet d'une norme. Elles ne se démarquent, par ailleurs, pas toujours suffisamment des normes internationales applicables aux entreprises. En matière de provisions pour risques et charges, par exemple, où l'adaptation de la démarche conceptuelle des normes "IAS/IFRS" au secteur public prête à discussion, les normes comptables de l'Etat privilégient la référence aux principes généraux édictés par le comité de la réglementation comptable sur les passifs.

Enfin, la technicité des instruments financiers justifie qu'il soit fait référence, pour cette catégorie d'opérations, aux normes édictées par le comité de réglementation bancaire.

Chacune des normes comptables de l'Etat se situe par rapport à l'une ou l'autre source. Mais leur conception d'ensemble tient compte également de la convergence du plan comptable général et

La loi organique pose le principe d'une conformité de la comptabilité générale de l'Etat aux normes applicables aux entreprises, sous réserve des spécificités de son action.

La relativité de la notion de résultat, en particulier, est une spécificité de l'Etat que souligne la restriction apportée par la loi organique au principe d'image fidèle, dont l'objet est limité au "patrimoine et (à) la situation financière" là où la formulation en usage pour les entreprises englobe également le résultat.

Extrait de cours de François Cellier au CNAM-INTEC

- 1 ■ IASB: International Accounting Standards Board (ex committee: IASC).
- 2 ■ IAS: International Accounting Standards ; IFRS: International Financial Reporting Standards, appellation qui a symboliquement pris la place de la précédente.
- 3 ■ Normes "IPSAS": International Public Sector Accounting Standards.

des normes internationales autour de quelques-unes des notions nouvelles apportées par les normes “IAS/IFRS”.

En particulier, la notion de contrôle, récemment introduite dans le PCG en tant que critère d’identification des actifs, se substitue aussi dans les normes comptables de l’Etat à une conception juridique plus classique du patrimoine.

Cependant, bien qu’elles comprennent une définition des entités contrôlées et du mode d’évaluation des participations de l’Etat dans ces entités, les normes de l’Etat n’ont pas pour objet la production de comptes consolidés, qui n’est envisagée qu’à moyen terme.

L’autre notion, à l’origine d’une évolution de la définition et du mode d’évaluation des actifs des entreprises, est celle correspondant aux “avantages économiques futurs” attendus d’un actif.

Ce concept n’est pas très adapté au secteur public, dont le ressort n’est pas la rentabilité financière mais la satisfaction de besoins collectifs. Aussi, les normes “IPSAS” le complètent-elles par la notion de “potentiel de service” attendu de l’utilisation d’un actif. Les normes comptables de l’Etat font référence également à cette définition proposée par l’IFAC dont le caractère opératoire reste, cependant, discuté.

L’introduction aux normes comptables de l’Etat souligne que les pouvoirs publics sont eux-mêmes à l’origine des normes légales et réglementaires qui définissent et orientent les actions des administrations. Les notions de contrôle ou même d’obligation sont, de ce fait, plus étendues et plus contingentes pour l’Etat qu’elles ne le sont pour les entreprises.

Ainsi, les normes de l’IFAC abordent la question des obligations des Etats en matière sociale. En matière de droits, les normes de l’Etat évoquent la comptabilisation d’un actif incorporel de souveraineté. Elles mentionnent également l’évaluation de la fraude fiscale.

Ces interrogations n’ont pas reçu, en définitive, de traduction dans les normes applicables, mais elles font bien ressortir la nécessité de caractériser les notions de droits et obligations lorsqu’on les applique aux entités publiques.

1.1.2 L’articulation avec la comptabilité budgétaire

L’intérêt premier de la comptabilité générale de l’Etat sera l’amélioration de la connaissance du patrimoine. La grande majorité des normes, relatives aux différentes rubriques d’actif et de passif, met implicitement en avant cet objectif. L’appréciation de la situation financière de l’Etat n’apparaît pas devoir être influencée de façon aussi décisive par l’application des principes comptables généraux. La situation des finances publiques devrait continuer d’être appréhendée, pour l’Etat comme au niveau européen, sur la base de critères principalement budgétaires. Le périmètre d’application des normes comptables de l’Etat coïncide avec le champ des lois de finances. Ces normes s’appliquent à toutes les entités dont les opérations sont retracées dans le budget général, les budgets annexes et les comptes spéciaux, qu’il s’agisse de services de l’Etat, des pouvoirs publics ou d’autorités administratives indépendantes (4). Elles ne s’appliquent pas aux établissements publics dotés de l’autonomie juridique, qui restent régis par des instructions comptables et budgétaires particulières.

La nomenclature est, autant que possible, harmonisée avec la classification des opérations budgétaires par nature, notamment en ce qui concerne les charges. La norme relative aux composantes de la trésorerie s’écarte, en revanche, de la définition donnée de ces dernières par la loi organique, pour revenir à une acception plus conforme à l’usage courant. Outre les disponibilités et les placements ou emprunts de liquidités à très court terme, la trésorerie de l’Etat comprend les dépôts des correspondants qui constituent des fonds liquides restituables à tout moment. Les emprunts, classés dans la trésorerie par la loi organique, en sont exclus dans les normes comptables pour être retracés, comme il est d’usage, en dettes financières.

Mais la comptabilité générale de l’Etat est fondamentalement distincte de la comptabilité budgétaire, non seulement comme il est évident parce qu’il s’agit d’une comptabilité en partie double,

En matière de droits, les normes de l’Etat évoquent la comptabilisation d’un actif incorporel de souveraineté. Elles mentionnent également l’évaluation de la fraude fiscale. Ces interrogations n’ont pas reçu, en définitive, de traduction dans les normes applicables, mais elles font bien ressortir la nécessité de caractériser les notions de droits et obligations lorsqu’on les applique aux entités publiques.

4 ■ Les normes mentionnent l’éventualité de la production de comptes individuels pour certaines de ces entités et les retraitements qui seront nécessaires pour les intégrer dans la comptabilité générale de l’Etat. Mais elles ne précisent pas la nature de ces retraitements, hormis la suppression des flux croisés. Or, les questions posées par cette consolidation interne peuvent être nombreuses, concernant, par exemple, les comptes spéciaux soumis à une simple autorisation de découvert, le compte d’avances sur les produits d’impositions des collectivités territoriales etc.

mais surtout parce que la comptabilité budgétaire de l'Etat est fondée sur une comptabilisation des décaissements et des encaissements (5).

Ainsi, les opérations de fin d'exercice nécessaires à la tenue de la comptabilité générale et les écritures qui en découlent en matière d'amortissements, de provisions, de rattachement des charges et des produits à l'exercice, de variations de stocks, ne sont pas des opérations budgétaires qui pourraient nécessiter des ouvertures d'autorisations de crédits.

La solution est ici très différente de celle retenue pour les comptabilités du secteur public local ou des établissements publics nationaux, où les opérations de fin d'exercice revêtent un caractère budgétaire et doivent être prises en compte dans l'équilibre du budget. Pour ces comptabilités, la transposition des principes comptables généraux fait, en contrepartie, l'objet d'aménagements destinés à atténuer leur impact budgétaire.

L'explication de cette différence renvoie à la singularité qui veut que le budget de l'Etat ne soit pas légalement soumis à une obligation d'équilibre, même si cet objectif reste économiquement souhaitable, contrairement aux budgets des collectivités et établissements publics autonomes qui doivent être adoptés en équilibre. Dès lors, une budgétisation des opérations de fin d'exercice de l'Etat n'aurait pas de portée véritablement contraignante. La déconnexion entre la comptabilité générale et la comptabilité budgétaire élimine, a contrario, tout obstacle à une transposition intégrale des principes comptables généraux.

La comptabilité générale de l'Etat pourra répondre, ainsi, à l'objectif de donner une image fidèle du patrimoine. En contrepartie, le passage entre le résultat budgétaire et le résultat comptable risque de devenir une opération d'une grande technicité et l'interprétation des écarts, l'affaire de spécialistes de la comptabilité.

1.2 Les treize normes comptables

Le recueil des normes comptables de l'Etat comprend treize normes (6). La première est relative aux états financiers. Les trois suivantes traitent des charges et des produits. Les neuf autres sont consacrées aux actifs et aux passifs ainsi qu'au contenu de l'annexe. Ces dernières, les plus nourries, traduisent bien la visée avant tout patrimoniale de la comptabilité générale de l'Etat. Les états financiers, composés d'un bilan, d'un compte de résultat, d'un tableau des flux de trésorerie et de l'annexe, présentent des particularités figurant déjà, pour certaines, dans le compte général de l'administration des finances (CGAF), mais qui constituent de véritables nouveautés pour d'autres.

Comme dans le CGAF, le bilan ne comporte pas de capitaux propres mais une ligne reflétant la situation nette de l'Etat. Sous l'influence des déficits budgétaires cumulés, l'évaluation de cette situation nette dans le CGAF de 2003 était fortement négative.

La présentation du compte de résultat est plus novatrice. La distinction entre les charges de fonctionnement, les charges d'intervention et les charges financières nettes d'une part, les produits régaliens, d'autre part devrait permettre de refléter les principales caractéristiques de la situation de l'Etat, ses grandes modalités d'action sous la forme d'activités des services et de dépenses d'intervention, le poids des intérêts de la dette induits par le déséquilibre du budget et la politique de prélèvements obligatoires.

Enfin, le tableau des flux de trésorerie, antérieurement conçu dans l'optique des lois de Finances, est entièrement refondu pour se rapprocher des normes de présentation applicables aux entreprises. Les modèles de ces états financiers sont reproduits en annexe au présent chapitre.

1.2.1 Les normes relatives aux actifs et aux passifs

La typologie de ces normes, les plus importantes par le nombre et par le contenu, est en correspondance avec les principaux postes du bilan.

Par rapport aux règles applicables aux entreprises, les normes présentant les particularités les plus notables sont celles ayant trait aux immobilisations, notamment aux immobilisations corporelles et financières (7). Ce sont celles qui sont susceptibles d'induire les changements les plus importants par rapport aux évaluations fournies actuellement par le CGAF. Alors que les flux budgétaires correspondants sont relativement limités, les méthodes d'évaluation à l'inventaire sont susceptibles, en effet, d'avoir un impact significatif sur la valorisation des actifs et, par conséquent,

La comptabilité générale de l'Etat pourra répondre, ainsi, à l'objectif de donner une image fidèle du patrimoine. En contrepartie, le passage entre le résultat budgétaire et le résultat comptable risque de devenir une opération d'une grande technicité et l'interprétation des écarts l'affaire de spécialistes de la comptabilité.

- 5 ■ La loi organique LOLF (art. 28) stipule que les recettes et dépenses budgétaires sont prises en compte au titre du budget de l'année au cours de laquelle elles sont encaissées ou payées; elle accentue, ainsi, les caractéristiques du système budgétaire de caisse, en ne faisant plus référence pour l'enregistrement des dépenses aux ordonnancements.
- 6 ■ 1- les états financiers ;
2- les charges;
3- les produits régaliens ;
4- les produits de fonctionnement, les produits d'intervention et les produits financiers ;
5- les immobilisations incorporelles ;
6- les immobilisations corporelles ;
7- les immobilisations financières ;
8- les stocks ;
9- les créances de l'actif circulant ;
10- les composantes de la trésorerie de l'Etat ;
11- les dettes financières et les instruments financiers à terme ;
12- les provisions pour risques et charges, les dettes non financières et les autres passifs ;
13- les engagements à mentionner en annexe.
- 7 ■ cf. rapport de la Cour des Comptes sur les comptes de l'Etat de l'exercice 2003 (p. 25).

sur la situation nette. Les autres normes comportent moins de spécificités, si l'on excepte les particularités inhérentes à la nature des opérations (8) ou à la délimitation de leur périmètre (9). Le tableau suivant visualise la correspondance entre les normes et les principaux postes du bilan. Les montants cités entre parenthèses sont ceux issus du CGAF de l'exercice 2003. Leur mention est destinée à fournir des ordres de grandeur. Elle ne tient pas compte des modifications de périmètre introduites par les nouvelles définitions, ni de l'impact des nouvelles méthodes d'évaluation sur les différentes rubriques.

ACTIF	Norme	Montant (M€) CGAF	Passif	Norme	Montant (M€) CGAF 2003
Actif immobilisé			Situation nette		(-578.545)
Immobilisations incorporelles	n 5	(190)			
Immobilisations corporelles	n 6	(93.612)	Dettes financières		
Immobilisations financières	n 7	(141.610)	Emprunts	n 11	(816.808)
Actif circulant			Autres dettes		
Stocks	n 8	-	Dettes non financières	n 12	(18.906)
Créances	n 9	(67.966)	Provisions risques et charges		
Charges constatées d'avance		(3.133)	Autres passifs		
Trésorerie			Trésorerie		
Disponibilités et autres	n 10	(2.935)	Correspondants et autres	n 10	(52.488)
Régularisations et divers		(12.645)	Régularisations et divers		(12.433)

- 8 ■ la norme relative aux instruments financiers développe, notamment, les règles résultant de la réglementation bancaire.
- 9 ■ les normes conduisent à la reventilation d'un certain nombre d'opérations, par exemple entre la catégorie des dettes financières et celle des dettes non financières.
- 10 ■ Chargé de la tenue du tableau général des propriétés de l'Etat (TGPE)
- 11 ■ Rapport sur les comptes de l'exercice 2003 (p.7).
- 12 ■ L'avis du CNC du 23 juin 2004 intègre la notion de contrôle à la définition des actifs, mais il exclut provisoirement son application aux contrats de location au sens des normes internationales.
- 13 ■ Cas des lycées et collèges existants au moment du transfert de compétence aux régions et départements ; dans le cas de la voirie, en revanche, les infrastructures transférées ont été intégrées au domaine public départemental.
- 14 ■ A contrario, les biens mis à disposition de l'Etat par les collectivités territoriales, tels que les bâtiments des préfectures transférés aux départements, devront figurer à l'actif de l'Etat.

1.2.1.1 Les immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles représentent, avec les immobilisations financières, la part la plus significative des actifs de l'Etat, celle aussi qui est la plus directement en question lorsqu'est évoquée la gestion active du patrimoine. Leur valeur brute est évaluée dans le CGAF à 154,2 Mrds € et leur valeur nette à 93,6 Mrds € (cf. tableau ci-avant). Ces montants tiennent compte des réévaluations appliquées annuellement par le service des domaines (10) à la valeur des immeubles pour refléter la valeur de marché. Les incertitudes sur la consistance du patrimoine de l'Etat et les imperfections entourant son évaluation restent, cependant, nombreuses. Pour le matériel militaire, par exemple, la Cour des Comptes (11) relève que les achats "sont toujours amortis intégralement l'année de leur acquisition, ce qui gonfle artificiellement la part des équipements militaires dans la dotation aux amortissements".

La norme relative aux immobilisations corporelles, qui s'appliquera aux comptes de l'Etat à compter du 1^{er} janvier 2006 et qui constituera la référence pour le certificateur, intègre les notions les plus récentes issues des normes internationales, également reprises, pour l'essentiel, dans la version actuelle du Plan comptable général. Elle est, en particulier, conforme sur la plupart des points à la norme IPSAS 17 de l'IFAC, dont elle privilégie certaines options.

• Périmètre

Les immobilisations corporelles inscrites au bilan de l'Etat correspondent aux actifs physiques, durables et identifiables qu'il contrôle. Le critère du contrôle, qui prime dorénavant sur celui de la propriété juridique, conduit à rattacher un actif à l'entité qui bénéficie des avantages économiques procurés par cet actif ou du potentiel de services que celui-ci est susceptible de rendre (dans le cas d'un service non marchand).

L'application de ce critère conduira à inscrire au bilan de l'Etat les biens acquis en location-financement. La norme apparaît en avance, de ce point de vue, sur le Plan comptable général qui n'a pas encore intégré cet aspect des normes internationales (12).

Elle conduira, en revanche, à exclure, les biens mis à la disposition des établissements publics de l'Etat ainsi que ceux remis aux collectivités territoriales, à l'occasion des transferts de compétences, et dont l'Etat demeurerait propriétaire (13-14). De même, les biens remis à des concessionnaires, dans le cadre de délégations de service public, placés hors du contrôle de l'Etat, n'auront pas lieu de figurer dans les immobilisations corporelles.

Pour autant, ces biens sortis des immobilisations corporelles de l'Etat pour être affectés à une autre personne morale continueront d'être pris en compte : pour les biens remis en concession dans le

compte spécifique “contre-valeur des biens remis en concession” et, pour les biens mis à disposition à travers l'évaluation de la participation de l'Etat dans les établissements publics, enregistrée en immobilisation financière (15).

Statut du bien	Comptabilisation
Mis à disposition	A l'actif au sein des participations
Remis en concession	A l'actif en “contre-valeur”
En location financement	A l'actif et au passif

Ces règles nouvelles ne sont pas homogènes avec les dispositions plus anciennes applicables aux établissements publics et aux collectivités territoriales. Pour ceux-ci, les biens mis ou reçus en affectation sont, en effet, enregistrés au bilan dans des comptes spécifiques. Surtout, ces règles font l'impasse sur la question des obligations éventuelles de l'Etat à l'égard des biens qu'il met à disposition. Selon la norme, le fait que l'Etat supporte les charges afférentes à la détention d'un bien constitue une présomption de l'existence d'un contrôle. Or, cette hypothèse n'est pas à exclure dans le cas d'un bien mis à disposition d'un établissement public. Elle est même expressément envisagée par les textes (16). L'absence de toute mention des obligations éventuelles de l'Etat, en tant que propriétaire, à l'égard des biens qu'il met à disposition constitue, de ce point de vue, une lacune.

• Evaluation

Les immobilisations corporelles sont évaluées, à leur entrée dans l'actif, conformément aux règles du Plan comptable général. Pour les valeurs d'inventaire, la norme tient compte des méthodes d'évaluation expérimentées dans le cadre de l'élaboration du CGAF. Au bilan d'ouverture (17), le parc immobilier non spécifique est évalué à la valeur de marché et les infrastructures sont évaluées au coût de remplacement déprécié. Ces deux catégories d'immobilisations corporelles sont réévaluées annuellement selon les mêmes modalités.

Les règles relatives à l'évaluation des actifs conduisent à distinguer la valeur au bilan d'ouverture, la valeur des biens entrant dans le patrimoine après l'établissement du premier bilan, les évaluations postérieures dans les bilans de clôture.

Cette approche chronologique se combine avec une différenciation des méthodes d'évaluation selon les catégories d'immobilisations. A cet égard, quatre catégories d'immobilisations doivent être principalement distinguées :

- les matériels et équipements, valorisés à toutes les étapes aux coûts historiques selon les règles usuelles ;
- les biens immobiliers non spécifiques (terrains à bâtir, immeubles de bureau ou d'habitation, garages, locaux adaptables moyennant des aménagements limités) que leur caractère banal rend a priori cessibles et qui sont évalués à la valeur de marché ;
- les biens immobiliers spécifiques (monuments historiques ne pouvant être reconvertis à un usage courant qu'au prix de très lourds travaux) estimés pour une valeur symbolique ou, dans des cas exceptionnels, pour leur coût de reproduction ;
- les infrastructures et ouvrages d'art, pour lesquels les données techniques permettent d'appréhender une valeur de reconstruction à neuf dépréciée du coût de remise en état.

La combinaison de ces règles peut être résumée comme suit (18) :

	Bilan d'ouverture	Valeur d'entrée	Evaluation postérieure
Matériels et équipements	Coût d'acquisition	Acquisitions : - à titre onéreux : coût d'acquisition - à titre gratuit : valeur de marché - Immobilisations produites : coût de production	Coût d'acquisition (et amortissements)
Biens immobiliers non spécifiques	Valeur de marché		Valeur de marché
Biens immobiliers spécifiques	Valeur symbolique (ou coût de reproduction)		Valeur symbolique (ou coût de reproduction)
Infrastructures	Coût de remplacement déprécié		Coût de remplacement déprécié

Les immobilisations corporelles sont évaluées, à leur entrée dans l'actif, conformément aux règles du Plan comptable général. Pour les valeurs d'inventaire, la norme tient compte des méthodes d'évaluation expérimentées dans le cadre de l'élaboration du CGAF. Au bilan d'ouverture, le parc immobilier non spécifique est évalué à la valeur de marché et les infrastructures sont évaluées au coût de remplacement déprécié. Ces deux catégories d'immobilisations corporelles sont réévaluées annuellement selon les mêmes modalités.

15 ■ En revanche, les biens de l'Etat mis à disposition des collectivités territoriales n'auront pas de contrepartie à son bilan, les dotations de l'Etat aux collectivités territoriales ne donnant pas lieu à la constatation d'une participation.

16 ■ Pour les universités, par exemple, les règles comptables concernant les biens mis à disposition sont différentes selon que le renouvellement du bien incombe à l'Université ou à l'Etat ou la collectivité propriétaire.

17 ■ Le bilan de l'Etat présente la particularité de ne pas avoir d'origine déterminable. La norme fixe donc un cadre pour l'établissement du bilan d'ouverture au 1^{er} janvier 2006 selon les nouvelles règles.

18 ■ Le tableau synoptique illustrant l'application de la norme est reproduit en annexe 2.

Le contenu des coûts d'acquisition d'une immobilisation est conforme aux dispositions du Plan comptable général, y compris les plus récentes. Il comporte, en particulier, l'estimation des coûts éventuels de démantèlement, dont la contrepartie est l'enregistrement d'une provision au passif.

Les biens dont la durée d'utilisation est déterminable font l'objet d'un amortissement. Ce même critère est celui désormais retenu par le Plan comptable général (art.322-1).

Pour les entreprises, toutefois, la plupart des biens sont considérés comme ayant une durée de vie déterminable.

Il n'en va pas de même pour l'Etat, dont la majorité des immobilisations corporelles ont une durée de vie très longue, ce qui conduit à la considérer comme étant indéterminable.

L'éventualité d'une incorporation du coût des emprunts directement attribuables à l'acquisition, optionnelle pour les entreprises, fait l'objet d'une mention dont la portée pratique ne paraît pas très évidente dans le cas d'une immobilisation financée sur le budget de l'Etat.

Les critères d'évaluation qui précèdent s'appliquent quel que soit le statut des biens. En particulier, un bien immobilier non spécifique acquis par location-financement est évalué, postérieurement à son acquisition, à la valeur de marché.

• Amortissement

Les biens dont la durée d'utilisation est déterminable font l'objet d'un amortissement. Ce même critère est celui désormais retenu par le Plan comptable général (art.322-1).

Pour les entreprises, toutefois, la plupart des biens sont considérés comme ayant une durée de vie déterminable.

Il n'en va pas de même pour l'Etat, dont la majorité des immobilisations corporelles ont une durée de vie très longue, ce qui conduit à la considérer comme étant indéterminable.

Ne rentrent, en effet, dans la catégorie des biens ayant une durée d'utilisation déterminable que les matériels, équipements et mobiliers, pour l'essentiel. Ces biens font l'objet d'un amortissement et, le cas échéant, d'une dépréciation, selon les règles usuelles. A contrario, le parc immobilier non spécifique et les infrastructures sont classés dans la catégorie des biens dont la durée de vie est non déterminable. Ces biens ne sont donc pas amortis selon les modalités usuelles. L'usage du parc immobilier non spécifique donne lieu, néanmoins, à la constatation d'une charge d'utilisation (19). Pour les infrastructures, l'évaluation au coût de remplacement déprécié prend en compte le coût de remise en état des ouvrages. Si cette valeur nette diminue, une dotation aux dépréciations est constatée.

19 ■ Cette charge est calculée de façon conventionnelle en pourcentage de la valeur de marché. Elle est constatée dans un compte de dotation aux amortissements, sa contrepartie au bilan étant répercutée *in fine* dans l'écart de réévaluation.

20 ■ Le nouvel article 322-3 du PCG définit un composant comme un élément ayant une utilisation différente de l'immobilisation dans son ensemble. Chaque élément est comptabilisé séparément et un plan d'amortissement propre à chacun de ces éléments est retenu (pour un immeuble, cette définition pourra conduire à distinguer; les structures, la toiture, les installations de chauffage, les ascenseurs...; les dépenses programmées de gros entretien doivent être de préférence traitées comme un composant).

21 ■ Si, comme la norme l'indique, l'affectation d'un bien à un établissement public a pour contrepartie une augmentation des participations de l'Etat à l'actif, tel n'est pas le cas lorsque le bien est mis à la disposition d'une collectivité territoriale, la sortie du bien devant être, alors, imputée sur la situation nette comme dans le cas d'un transfert de propriété.

• Evènements postérieurs

Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation corporelle existante sont imputées en immobilisation si elles contribuent à améliorer les caractéristiques de l'actif (durée d'utilisation, capacité, qualité...). Dans le cas contraire, elles sont considérées comme charges.

La norme précise opportunément qu'une dépense ultérieure venant rétablir le potentiel de service à son niveau d'origine est assimilable à une amélioration ce qui conduit à l'incorporer à l'immobilisation à laquelle elle se rattache.

La mise en œuvre de ce principe demandera, toutefois, à être précisée. En effet, la norme ne prévoit pas, pour l'instant, une décomposition des immobilisations par composants qui permettrait un traitement séparé des différents constituants d'une immobilisation ainsi que des dépenses de grosses réparations (20).

Les sorties d'immobilisations du bilan sont comptabilisées selon le schéma usuel au compte de résultat si elles résultent d'une cession à titre onéreux. Dans le cas du transfert à titre gratuit de la propriété d'un bien, voire de sa mise à la disposition d'une collectivité territoriale (21), la sortie du bien est imputée sur la situation nette.

• Impact sur la situation nette

Les variations de valeur consécutives à l'évaluation des actifs à la valeur de marché ou à la valeur de remplacement déprécié seront comptabilisées en "écart de réévaluation" et auront donc un impact globalement positif sur la situation nette. Toutefois, comme indiqué ci-dessus, la sortie d'un bien à titre gratuit aggraverait, à l'inverse, la situation nette. Ce dernier cas de figure souligne les limites de la portée d'une valorisation du parc immobilier de l'Etat à la valeur de marché. En effet, seule une fraction relativement faible de ces biens est, en réalité, susceptible d'être effectivement cédée à cette valeur. La plupart des biens sont nécessaires à l'accomplissement de missions de service public et font l'objet, en cas de transfert de compétences, d'une mise à disposition ou d'une cession à titre gratuit. La logique qui prévaut, alors, est celle de la compensation des charges associées à l'utilisation de ces biens dont l'évaluation fait l'objet d'une dotation de l'Etat.

1.2.1.2 Les immobilisations financières

Le montant des immobilisations financières représente plus de la moitié de l'actif immobilisé, dans le bilan de l'Etat au 31 décembre 2003. Elles recouvrent des prêts et avances, à hauteur de 18 Mrds €, et les participations de l'Etat dans des entreprises ou des organismes publics, évaluées à un montant de 124 Mrds € (22).

• Prêts et avances

Dans la nouvelle norme, les prêts et avances appellent peu de précisions. Ils correspondent aux fonds prêtés en vertu de dispositions contractuelles. Leur comptabilisation et leur évaluation sont conformes aux règles usuelles. Ils font, en particulier, l'objet d'une dépréciation en cas de perte probable.

La définition retenue exclut les avances d'une nature autre que contractuelle, telles que les avances sur le produit des impositions des collectivités territoriales qui devraient être comptabilisées en opérations pour comptes de tiers lors de l'intégration des opérations du compte spécial correspondant.

• Participations

La norme traite principalement des participations dans les entités contrôlées par l'Etat. Elle explicite les critères caractérisant l'existence d'un contrôle et définit différentes méthodes d'évaluation selon que celui-ci est plus ou moins étroit.

Les critères généraux permettant d'apprécier le pouvoir de contrôle sur une entité sont directement inspirés de la norme IPSAS 6 de l'IFAC.

Pour être effectif, le contrôle de l'Etat doit pouvoir s'appuyer sur une majorité des droits de vote ou sur des dispositions lui conférant un pouvoir équivalent. L'Etat doit également détenir des droits et supporter des obligations de nature financière dans l'entité.

La norme fournit un certain nombre d'indices de l'existence d'un tel contrôle : pouvoir de nomination des dirigeants, pouvoir d'approbation du budget ou des décisions de l'entité, détention d'un droit direct sur l'actif et responsabilité à l'égard du passif, qui se réfèrent, pour certains, aux rapports entre l'Etat et les établissements publics, pour d'autres, au rôle de l'Etat en tant qu'actionnaire.

Parmi les entités contrôlées, la norme identifie les opérateurs des politiques de l'Etat, catégorie la plus proche qui tient aussi une place à part dans la loi organique puisque ces opérateurs sont chargés de mettre en œuvre certaines des missions ou programmes de politiques publiques de l'Etat. Aux termes de la norme, les opérateurs correspondent aux entités du secteur non marchand, financées majoritairement par l'Etat, dont l'activité est étroitement encadrée par l'Etat qui définit leur mission et leurs objectifs.

Une annexe fournit une liste non exhaustive d'opérateurs des politiques de l'Etat.

Cette liste a été, depuis lors, complétée par la direction du Budget dans le cadre de la préparation du Budget 2006. Le recensement effectué conduit à dénombrer près de 770 opérateurs, de statut juridique variés : établissements publics, associations, groupements d'intérêt public. La définition retenue par le ministère du Budget (23) est un peu plus souple que celle figurant dans la norme, puisqu'elle ne requiert pas un financement majoritaire, l'exercice d'un contrôle de l'Etat à travers les organes de direction pouvant suffire. De fait, la liste annexée à la norme mentionne des organismes qui ne sont pas financés par des subventions, telles que les agences de l'eau, principal opérateur de la politique de l'eau, financées par des redevances directement perçues auprès des usagers.

Les critères restent donc sujets à interprétation, le périmètre et la classification des entités contrôlées paraissant receler encore de nombreuses incertitudes ainsi qu'en atteste l'analyse de la Cour des Comptes pour laquelle "le risque premier qui se posera dès le bilan d'ouverture de l'exercice 2006 porte... sur l'exhaustivité du recensement des participations et l'interprétation de la notion de contrôle" (24).

• Evaluation

A leur entrée dans le patrimoine, les participations sont évaluées au coût d'acquisition. Ultérieurement, elles sont évaluées à la valeur d'équivalence pour les participations dans les entités contrôlées, les participations dans des entités non contrôlées restant évaluées au coût historique.

A leur entrée dans le patrimoine, les participations sont évaluées au coût d'acquisition. Ultérieurement, elles sont évaluées à la valeur d'équivalence pour les participations dans les entités contrôlées, les participations dans des entités non contrôlées restant évaluées au coût historique.

22 ■ Entreprises du secteur marchand : 84 Mrds €, dont 8 Mrds € de titres de participation et 76 Mrds € de dotations ; organismes de Sécurité sociale : 21 Mrds € ; organismes du secteur non marchand : 33 Mrds € ; organismes internationaux : 20 Mrds € ; structures de défaillance (participations négatives) : -34,4 Mrds €.

23 ■ Circulaire du 8 février 2005 relative au périmètre des opérateurs de l'Etat.

24 ■ Rapport sur les comptes de l'exercice 2003.

La norme se réfère aux dispositions du Plan comptable général relatives à l'évaluation par équivalence des titres de participation (art. 332-4). Pour les entreprises, il s'agit d'une méthode dérogatoire, car elle peut conduire à comptabiliser des plus-values latentes. Aussi son utilisation est

soumise à certaines conditions. Seules les entreprises qui établissent des comptes consolidés peuvent recourir à cette option et uniquement pour les titres des sociétés qu'elles contrôlent de manière exclusive.

En réalité, cet élargissement de la notion de participation explique sans doute que le recours à la méthode d'évaluation par équivalence se soit imposé. En effet, cette méthode offre une possibilité d'évaluer des participations, quel que soit leur statut, sur la base des capitaux propres de l'entité contrôlée.

Dans le cas de l'Etat, cette méthode s'appliquera bien que ces conditions ne soient pas réunies. En effet, l'Etat n'établit pas de comptes consolidés et il est prévu d'appliquer la méthode d'évaluation par équivalence à toutes les entités contrôlées (de manière exclusive ou conjointe). De surcroît, la notion de participation est entendue dans un sens plus large que l'usage courant où ce terme désigne les participations matérialisées par des titres. Dans bon nombre de cas, en effet, les entités contrôlées ne sont pas des sociétés et n'ont pas de capital social dont l'Etat pourrait détenir une quote-part.

En réalité, cet élargissement de la notion de participation explique sans doute que le recours à la méthode d'évaluation par équivalence se soit imposé. En effet, cette méthode offre une possibilité d'évaluer des participations, quel que soit leur statut, sur la base des capitaux propres de l'entité contrôlée.

Le Plan comptable général précise le mode de calcul de cette quote-part des capitaux propres dans le cas de titres de participation. Pour les établissements publics de l'Etat, qui n'entrent pas dans ce cas de figure, la norme apporte, quant à elle, des précisions sur le traitement des subventions d'investissement reçues. Elle prévoit que ces subventions soient intégrées dans les capitaux propres des opérateurs, qui en sont aussi les principaux bénéficiaires, et qu'elles en soient exclues dans les autres cas.

EVALUATION DES PARTICIPATIONS À L'INVENTAIRE

Entités contrôlées	Valeur d'équivalence	
Opérateurs	Quote-part des capitaux propres consolidés (hors intérêts minoritaires) ou quote-part des capitaux propres sociaux	Y compris subventions d'investissement reçues
Autres entités contrôlées		Hors subventions d'investissement reçues
Entités non contrôlées	Coût historique	

• Impact sur la situation nette

L'évaluation par équivalence conduira à enregistrer un "écart d'équivalence" si la valeur d'inventaire est supérieure au coût d'acquisition - défini comme étant égal au prix d'acquisition ou aux apports de l'Etat- et à constater une dépréciation dans le cas contraire. L'utilisation de cette méthode aura donc globalement un impact positif sur la situation nette. Elle permettra, en particulier, de neutraliser l'incidence des subventions d'équipement versées aux opérateurs qui seront comptabilisées à l'actif, dans les participations, sous réserve de leur amortissement progressif dans les comptes de ces derniers.

L'application à l'Etat des règles applicables aux entreprises conduit, en définitive, à donner aux participations une signification sensiblement plus large que celle couramment en usage. Un choix opposé a été fait pour les collectivités territoriales, pour lesquelles les participations retracées au bilan se limitent à celles matérialisées par des titres détenus dans des sociétés d'économie mixte ou par des parts sociales de sociétés dans lesquelles la loi les autorise à prendre des participations (25).

L'interprétation des montants de participations inscrits au bilan de l'Etat ne pourra être, en définitive, véritablement appréciée qu'à travers les informations de l'annexe, où il est prévu, notamment, que devra figurer la "liste des participations significatives contrôlées et détenues de manière directe, avec indication du taux de participation".

1.2.1.3 Les autres normes relatives aux actifs et aux passifs

Les actifs autres que les immobilisations corporelles et financières et les passifs de l'Etat présentent, pris individuellement, moins d'enjeux spécifiques, soit qu'ils fassent déjà l'objet d'une

25 ■ Mais les subventions d'équipement versées sont également comptabilisées à l'actif, soit directement, dans la comptabilité des départements, soit indirectement sous forme de charges transférées, dans la comptabilité communale.

normalisation très précise, cas des dettes financières et de la trésorerie dont les montants tout à fait considérables sont rigoureusement comptabilisés, soit que la généralisation des règles applicables aux entreprises ne fasse pas ressortir de spécificités aussi fondamentales ni d'égale importance, pour les autres postes.

Le tableau suivant récapitule les points les plus saillants ressortant du contenu des normes sous le double point de vue de la transposition des règles comptables applicables aux entreprises et des spécificités de l'Etat.

PRINCIPALES CARACTÉRISTIQUES DES NORMES

	Règles générales de la comptabilité d'entreprise	Spécificités de l'Etat
Immobilisations incorporelles.	La norme fait référence à la norme IAS 38 pour la comptabilisation des immobilisations incorporelles générées en interne (logiciels).	Les droits d'occupation du domaine public mis en évidence par des transactions sont comptabilisés en immobilisations incorporelles.
Stocks.	Outre les matières consommables, les stocks comprennent les produits et encours de production destinés à être vendus ou distribués.	Par référence à la norme IPSAS 12 les encours de production de services destinés à être distribués pour un prix nul ou symbolique sont exclus du champ d'application de la norme.
Créances de l'actif circulant.	La norme généralise la constatation de dotations de dépréciation à raison des risques de non recouvrement.	Distinction des créances recouvrées pour le compte de l'Etat (contrepartie en produit) et des créances recouvrées pour le compte de tiers (contrepartie au passif) avec prise en charge ou non du risque de non paiement par l'Etat.
Trésorerie.	Outre les disponibilités et les éléments à très court terme liés à la gestion de la trésorerie, les composantes non spécifiques comprennent la catégorie nouvelle des équivalents de trésorerie.	Les dépôts des correspondants constituent une composante de la trésorerie au passif.
Dettes financières et instruments financiers à terme.	La norme se réfère spécialement à la réglementation comptable applicable aux entreprises relevant du comité de la réglementation bancaire et financière.	Les bons du Trésor émis au profit d'organismes internationaux, les engagements divers de l'Etat, dont les reprises de dettes de tiers, et la contrepartie des monnaies métalliques en circulation sont exclues de la nouvelle définition des dettes financières et traitées en dettes non financières et autres passifs.
Provisions pour risques et charges, dettes non financières et autres passifs.	Conformément aux normes internationales, les provisions pour risques et charges ne comportent pas la catégorie des provisions grosses réparations (maintenue à titre optionnel dans le PCG).	

Par rapport aux éléments actuellement retracés au bilan de l'Etat, ces normes conduisent à mettre l'accent sur un certain nombre d'informations qui n'y figuraient pas jusqu'à présent. En particulier :

- la comptabilisation des stocks, pour laquelle il est prévu une connexion entre la comptabilité générale de l'Etat et les systèmes de gestion des ministères pour les stocks les plus significatifs (dont certains très spécifiques : munitions, réserves stratégiques, monnaies métalliques...);
- l'intégration de l'endettement des budgets annexes aux dettes financières, comme le requiert la présentation d'un compte unique de l'Etat, regroupant le budget principal, les budgets annexes et les comptes spéciaux ;
- l'information sur le montant des engagements de retraite des fonctionnaires, qui feront l'objet d'une évaluation dans l'annexe.

En ce qui concerne les engagements de retraite, les règles générales applicables aux entreprises tendent, désormais, à privilégier l'inscription de ce type d'engagements au passif, même si l'option d'une information dans l'annexe demeure ouverte par les dispositions du Code de Commerce. Toutefois, ces recommandations ne s'appliquent pas aux régimes obligatoires par répartition, au sujet desquels le comité secteur public de l'IFAC a engagé une réflexion dont dépendront ses recommandations relatives aux régimes des retraites des fonctionnaires. La solution retenue (26) en ce qui concerne l'Etat est conforme aux choix effectués dans la très grande majorité des pays de l'Union européenne où les états financiers ne mentionnent pas les engagements de retraite au passif.

Les spécificités que représentent les régimes de retraite par répartition et, dans une moindre mesure, les systèmes de retraite des agents publics apparaissent ici considérables au regard

26 ■ Cette position devrait, toutefois, donner lieu à réexamen ultérieurement.

la portée restreinte des régimes surcomplémentaires facultatifs auxquels s'appliquent les règles de la comptabilité d'entreprise. Prendre ces règles pour référence risque, dès lors, de conduire à extrapoler à partir de situations qui ne sont pas comparables et à faire jouer, ainsi, à la comptabilité un rôle qui ne devrait pas être le sien dans les orientations en matière de régimes sociaux (27).

Les normes comptables relatives aux charges et aux produits ne sont susceptibles d'influer qu'à la marge sur la perception de la situation de l'Etat donnée par le résultat budgétaire. Leur portée relativement limitée, puisque circonscrite à l'application du principe de rattachement à l'exercice, explique qu'en dépit des montants en cause celles-ci soient synthétisées en une norme pour les charges et deux pour les produits.

1.2.2 Les normes relatives aux charges et aux produits

Le compte de résultat de l'Etat accuse un déficit de 54 Mrds € dans le CGAF de l'exercice 2003. Le recueil des normes comptables insiste sur la relativité de cette notion de résultat. En effet, les produits de l'Etat sont issus, pour l'essentiel, de la fiscalité et ne peuvent être mis directement en relation avec les charges, comme pourrait l'être le produit de la vente de prestations. Si cette particularité distingue la comptabilité de l'Etat de celle d'une entreprise, elle ne suffit pas à la caractériser par rapport aux comptes des autres organismes publics, dont les résultats n'appellent pas, pourtant, les mêmes réserves. A leur égard comme à celui des entreprises, la véritable singularité de l'Etat tient à son rôle dans la politique de cohésion sociale, que traduit sur les dernières années l'augmentation de ses dépenses d'intervention et la modération de ses prélèvements obligatoires. Les normes comptables relatives aux charges et aux produits ne sont susceptibles d'influer qu'à la marge sur la perception de la situation de l'Etat donnée par le résultat budgétaire. Leur portée relativement limitée, puisque circonscrite à

l'application du principe de rattachement à l'exercice, explique qu'en dépit des montants en cause celles-ci soient synthétisées en une norme pour les charges et deux pour les produits.

1.2.2.1 Les charges

La norme relative aux charges établit une correspondance entre la présentation des charges dans le compte de résultat et la nomenclature budgétaire par nature. Pour chaque catégorie de charges, est spécifié le critère de rattachement à l'exercice qui différencie la comptabilité générale de la comptabilité budgétaire. Les charges sans lien avec des opérations budgétaires comme les dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations, traitées avec les éléments d'actif et de passif correspondants, ne sont pas reprises dans la norme.

La correspondance entre les rubriques de charges et de dépenses budgétaires appelle les précisions suivantes :

- Les "subventions pour charges de service public", correspondant aux subventions versées par l'Etat aux opérateurs en vue de la mise en œuvre des politiques de l'Etat, sont regroupées dans une rubrique spécifique de charges de fonctionnement indirect ;
- Les charges d'intervention, qui correspondent aux transferts sans contrepartie de l'Etat au bénéfice de tiers, comprennent les dotations aux collectivités territoriales et les contributions à l'Union européenne, traitées sous forme de prélèvements sur recettes dans le budget de l'Etat (28).

27 ■ Comme l'a montré l'exemple des entreprises publiques, l'alignement sur les principes comptables du secteur privé ne peut manquer de jouer un rôle dissuasif pour le maintien de régimes de retraite publics particuliers.

28 ■ A l'inverse, les remboursements et dégrèvements fiscaux qui sont des dépenses d'intervention au sens de la loi organique, sont traitées par les normes comptables comme des obligations fiscales de l'Etat venant en déduction des produits fiscaux bruts (cf. produits régaliens).

29 ■ Les dépenses du titre 1 (dotations des pouvoirs publics) sont ventilées par nature de charges.

	Correspondance avec la classification budgétaire par nature (29)	Critère de rattachement
Charges de fonctionnement <i>Charges de fonctionnement direct :</i> (achats, prestations externes et autres charges de gestion ordinaire, charges de personnel). <i>Charges de fonctionnement indirect.</i>	Dépenses de fonctionnement autres que de personnel (titre III). Dépenses de personnel (titre II). Subventions pour charges de service public (opérateurs) (titre III).	Service fait (livraison des fournitures, réception des services ou des travaux, rémunération après service fait...) Acte attributif.
Charges d'intervention (transferts aux entreprises, aux ménages, aux collectivités territoriales et aux autres collectivités).	Dépenses d'intervention (titre VI) et prélèvements sur recettes au profit des collectivités territoriales et de l'Union européenne.	Acte attributif.
Charges financières Dotations aux amortissements, aux provisions et aux dépréciations.	Charges de la dette (titre IV). Non budgétaire.	Intérêts courus non échus.

Comme ce tableau le fait apparaître, seules les dépenses classées budgétairement sous les titres V (dépenses d'investissement) et VII (dépenses d'opérations financières : prêts et avances, dotations en fonds propres, participations) ne sont pas retracées dans les charges. Ces dépenses, dont le montant avoisine 10 % du budget, sont imputées en comptabilité à des comptes de bilan (classe 2). Les comptes de charges regroupent donc l'essentiel des opérations budgétaires de dépenses.

Le principe de rattachement des charges à l'exercice est généralisé, moyennant les adaptations indispensables à la constatation de la naissance des obligations. A la différence des modalités retenues pour les comptabilités des organismes publics juridiquement autonomes, ce rattachement ne donnera pas lieu à l'émission d'un mandat qui conférerait un caractère budgétaire à l'opération.

Dans la comptabilité budgétaire de l'Etat ne seront enregistrés, en effet, que les décaissements.

La loi organique (art. 28) a, néanmoins, maintenu le principe d'une période complémentaire pendant laquelle des dépenses engagées au cours de l'exercice précédent mais payées au début de l'exercice suivant peuvent continuer d'être enregistrées dans la comptabilité budgétaire de l'année écoulée. Actuellement étagée jusqu'au 7 février selon les catégories d'opérations (30), cette période complémentaire ne pourra pas excéder vingt jours. Un décret en Conseil d'Etat en fixera les nouvelles modalités d'application. L'instauration d'une véritable comptabilité d'exercice devrait conduire à restreindre la portée de cette période complémentaire. Sa suppression supposerait, cependant, que les modalités de reports de crédits soient adaptées pour tenir compte du règlement des charges à payer au cours de l'exercice suivant, ce que ne prévoient pas les dispositions de la loi organique.

1.2.2.2 Les produits régaliens

Une norme est consacrée aux produits régaliens : impôts, amendes et autres pénalités, qui constituent bien évidemment une spécificité de l'Etat, pour laquelle n'existe actuellement aucune référence dans les normes comptables.

Une précision concernant son champ doit d'emblée être apportée : celui-ci ne couvre pas les impositions et amendes recouvrées par l'Etat pour le compte de tiers (31), qui relèvent de la catégorie des créances de l'actif circulant ayant leur contrepartie au passif (obligations vis-à-vis des tiers) traitées par la norme correspondante (n° 9).

Par ailleurs, une distinction importante est opérée entre les produits fiscaux bruts et les obligations de l'Etat en matière fiscale, les premiers résultant de l'application des barèmes aux opérations imposables, les secondes étant représentatives des déductions dont peuvent bénéficier les contribuables sur l'impôt brut ainsi calculé.

Les états financiers ne retracent que le produit fiscal net (32) (produit brut diminué des obligations fiscales) revenant en propre à l'Etat.

Jusqu'à présent, le CGAF retraçait un montant de produits fiscaux bruts d'où pouvaient être retranchées les charges correspondant aux remboursements et dégrèvements pour obtenir une évaluation du produit fiscal net. Les deux montants s'élevaient respectivement à 314 Mrds € et 248 Mrds € en 2003 (33). La nouvelle définition des produits fiscaux bruts et nets devrait apporter quelques correctifs à ce calcul.

En effet, la notion d'obligation de l'Etat en matière fiscale paraît devoir englober les remboursements et dégrèvements sur impôts d'Etat (correspondant notamment aux reversements de TVA et aux détaxes sur les carburants) mais aussi les déductions fiscales directement imputées sur l'impôt brut sans donner lieu à une restitution d'impôt par l'Etat (réductions d'impôt sur le revenu par exemple). Ces déductions ne constituent elles-mêmes qu'une fraction des dépenses fiscales, lesquelles prennent en compte l'ensemble des dispositions bénéficiant aux contribuables en amont de la détermination de l'impôt brut (quotient familial par exemple).

Par ailleurs, les dégrèvements sur la fiscalité locale, pour lesquels l'Etat se substitue au contribuable local, ne devraient pas logiquement intervenir dans la détermination du produit brut et net,

Le principe de rattachement des charges à l'exercice est généralisé, moyennant les adaptations indispensables à la constatation de la naissance des obligations.

30 ■ La période complémentaire est actuellement régie par les dispositions du décret n°86-451 du 14 mars 1986.

31 ■ Parmi les impositions affectées à des tiers dont la perception est autorisée annuellement par la loi de Finances, une fraction importante est recouvrée par les services de l'Etat. L'exemple le plus connu est celui de la fiscalité directe locale pour laquelle l'Etat assume également le risque de non-paiement. L'Etat recouvre également plusieurs prélèvements au profit des organismes de Sécurité sociale. Toutes les taxes autorisées par la loi de Finances ne sont, cependant, pas recouvrées par les services de l'Etat. Certaines le sont directement par les organismes bénéficiaires ou sont collectées par l'intermédiaire de tiers (cas de la taxe sur l'électricité prélevée par EDF au profit des collectivités locales).

32 ■ Qui tient compte également des décisions d'apurement qui remettent en cause le bien-fondé de la créance initialement comptabilisée.

bien qu’il s’agisse d’obligations à caractère fiscal, puisque ces versements ne se rapportent pas à des produits régaliens recouverts pour le compte de l’Etat.

La norme apporte des indications sur le mode de détermination du produit brut et des obligations fiscales pour les principaux impôts.

Elle précise également les critères de rattachement des produits à l’exercice, en principe celui au cours duquel les droits ont été acquis, et les aménagements à apporter dans le cas des impôts à caractère déclaratif.

	Produit brut	Obligations fiscales de l'Etat	Critère de rattachement
TVA	Créances de l'Etat sur les redevables dans le cas où la taxe collectée excède la taxe déductible.	Crédits de TVA, dans le cas où la taxe collectée est inférieure à la taxe déductible.	Exercice au cours duquel la TVA est exigible.
TIPP	Créances sur les entreprises assujetties.	Détaxes de carburant.	Exercice de mise à la consommation des produits
Impôt sur le revenu	Impôt brut résultant de l'application des taux aux opérations imposables.	Réductions d'impôts, avoirs fiscaux et crédits d'impôts.	Exercice de la déclaration de revenus.
Impôt sur les sociétés	Application des taux aux bénéficiaires imposables.	Crédits d'impôts et autres déductions.	Exercice de la déclaration de la matière imposable.

Pour la Cour des Comptes : “Le risque inhérent aux opérations sur les produits régaliens est globalement élevé. Les erreurs potentielles tiennent tout d’abord aux masses financières en jeu et à la nature même des produits régaliens, dont la constatation repose dans la plupart des cas sur les déclarations des contribuables” (34).

Les produits autres que régaliens, totalisant moins de 10 % des recettes de l’Etat, ne présentent pas de spécificités par rapport à ceux susceptibles d’être perçus par les entreprises. Ils font l’objet d’une norme brève qui n’appelle pas de commentaire particulier.

Extrait de cours de M. François Cellier au CNAM-INTEC

33 ■ Cf. rapport de la Cour des comptes sur les comptes de l’Etat de l’exercice 2003.

34 ■ Rapport sur les comptes de l’Etat de l’exercice 2003.