

**Note de présentation
de l'avis n° 2013-01
du 14 janvier 2013
relatif aux dépenses d'intervention
des entités à comptabilité publique
relevant du code général des collectivités territoriales,
du code de l'action sociale et des familles,
du code de la santé publique
et du code de la construction et de l'habitation**

Sommaire

1. CONTEXTE	2
2. CHAMP D'APPLICATION	2
2.1 ENTITES CONCERNEES	2
2.2 DEPENSES CONCERNEES	2
2.2.1 <i>Remarque liminaire sur la notion de dépense pour les entités du secteur public local...</i>	2
2.2.2 <i>Nature et caractéristiques des dépenses d'intervention</i>	3
2.2.3 <i>Définition des dépenses d'intervention retenue par l'avis.....</i>	4
2.3 EXCLUSION DU CHAMP D'APPLICATION DE L'AVIS DES SUBVENTIONS D'EQUIPEMENT VERSEES LORSQU'ELLES SONT COMPTABILISEES A L'ACTIF	5
3. DEMARCHE ADOPTEE DANS LA DETERMINATION DES DISPOSITIONS COMPTABLES RELATIVES AUX DEPENSES D'INTERVENTION	6
3.1 ORIENTATIONS COMMUNES AUX ENTITES ENTRANT DANS LE CHAMP DE COMPETENCE DU CONSEIL DE NORMALISATION DES COMPTES PUBLICS	6
3.2 APPLICATIONS DE CES PRINCIPES COMPTABLES AUX DEPENSES D'INTERVENTION DES ENTITES CONCERNEES PAR L'AVIS	7
4. PRINCIPALES DISPOSITIONS DE L'AVIS	8
4.1. PRINCIPES COMPTABLES	8
4.1.1 <i>Fait générateur de la charge</i>	8
4.1.2 <i>Précisions sur la constatation de la réalisation du droit du bénéficiaire</i>	9
4.1.3 <i>Modalités de comptabilisation des dépenses d'intervention</i>	9
4.2 INFORMATION EN ANNEXE.....	10
5. QUALIFICATION DU CHANGEMENT	10
6. DATE D'APPLICATION	11

1. Contexte

L'objet de l'avis est de préciser le traitement comptable des dépenses d'intervention des entités entrant dans son champ d'application. L'avis s'inscrit dans une réflexion commune à l'ensemble des entités entrant dans le champ de compétence du Conseil de normalisation des comptes publics qui a permis de dégager des principes comptables généraux (cf. § 3.1 *infra*) et qu'il convient de décliner.

2. Champ d'application

2.1 Entités concernées

Les entités entrant dans le champ d'application de l'avis sont les entités à comptabilité publique relevant du code général des collectivités territoriales, du code de l'action sociale et des familles, du code de la santé publique et du code de la construction et de l'habitation.

2.2 Dépenses concernées

2.2.1 Remarque liminaire sur la notion de dépense pour les entités du secteur public local

A titre liminaire, il convient de noter que dans les entités du secteur public local, la « dépense » est une notion budgétaire qui se traduit, selon sa nature, par une inscription en section de fonctionnement ou en section d'investissement.

A la différence de la comptabilité budgétaire de l'Etat, une « dépense », qu'elle soit de fonctionnement ou d'investissement, ne se traduit pas nécessairement par une sortie de ressources pour l'entité du secteur public local puisque. Ainsi, les amortissements et les provisions sont des dépenses « calculées » qui figurent dans le budget.

Ce terme de « dépense » et notamment de « dépense d'intervention » est retenu afin de permettre aux entités concernées par l'avis d'identifier ces dépenses et de leur appliquer le traitement comptable approprié.

Ce traitement comptable fait intervenir les notions fondamentales en comptabilité générale de charges, de passifs et d'engagements^{1 2}.

¹ En comptabilité générale, « *Les comptes d'engagement comprennent les droits et obligations susceptibles de modifier le montant ou la consistance du patrimoine de l'entité. Les effets des droits et obligations sur le montant ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures.* » (Plan comptable général, article 448/80). Le montant de ces

2.2.2 Nature et caractéristiques des dépenses d'intervention

a. Nature

Pour définir la notion de dépenses d'intervention dans les entités concernées par l'avis, le Conseil s'est inspiré des définitions en vigueur pour l'Etat figurant dans la loi organique relative aux lois de finances (LOLF) du 1^{er} août 2001³, puis précisées par la norme 2⁴ du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Les dépenses d'intervention sont des versements effectués ou à effectuer par une entité publique dans le but d'aider ou de soutenir différentes catégories de bénéficiaires qui peuvent être des ménages, des entreprises, d'autres entités publiques ou des associations.

Ces dépenses résultent de la mise en œuvre de dispositions prévues par des textes législatifs, comme la loi du 1^{er} décembre 2008 généralisant le revenu de solidarité active et réformant les politiques d'insertion, ou réglementaires. Les dépenses d'intervention sont également le résultat d'initiatives propres à l'entité, comme le versement d'une subvention de fonctionnement à une association culturelle par une commune, ou le versement par une région d'une aide financière à un secteur d'activité clairement identifié.

La reconnaissance par l'entité de la dépense d'intervention est réalisée par un acte administratif unilatéral ou conventionnel, créateur de droits.

b. Caractéristiques

Les dépenses d'intervention présentent les caractéristiques suivantes :

- Les dépenses d'intervention sont caractérisées par le fait que l'entité versante ne reçoit aucune contrepartie directe en retour de la part du bénéficiaire, c'est-à-dire qu'il n'y a pas de contrepartie équivalente et comptabilisable. Ainsi, aucune prestation de services, aucune livraison de biens, aucun paiement, ou encore aucune taxe, impôt ou redevance n'est perçu par l'entité au titre de la dépense

engagements financiers doit figurer dans l'annexe des comptes dès lors qu'il est significatif (Plan comptable général, article 531-2). Cette notion se distingue à la fois de l'engagement juridique d'une dépense et de l'engagement en comptabilité des dépenses engagées au sens du décret sur la gestion budgétaire et comptable publique du 7 novembre 2012. Dans la présente note, le terme d'engagement est utilisé dans son acception en comptabilité générale.

² Ces engagements sont usuellement appelés « engagements hors bilan ».

³ Article 5 de la LOLF – « *Les dépenses d'intervention comprennent : les transferts aux ménages, les transferts aux entreprises, les transferts aux collectivités territoriales, les transferts aux autres collectivités, les appels en garantie.* »

⁴ La norme 2 est la norme relative aux charges dans le Recueil des normes comptables de l'Etat.

d'intervention supportée. Ainsi, la prestation compensatoire du handicap, qui a pour objet de compenser les charges supportées par les personnes handicapées du fait de leur handicap, est une dépense d'intervention. A l'inverse, les dépenses du service de ramassage des ordures ne peuvent être qualifiées de dépense d'intervention parce que les usagers de ce service paient une taxe ou une redevance à l'entité en charge de cette mission.

- Si aucune prestation n'est attendue en retour de la part du bénéficiaire final, il peut lui être demandé de satisfaire un certain nombre de conditions dont la réalisation est nécessaire pour permettre le versement de la dépense d'intervention. Ces conditions sont nécessaires à la naissance ou au maintien du droit chez le bénéficiaire final potentiel. Par exemple, pour être éligible à l'allocation personnalisée d'autonomie (APA) octroyée par le département⁵, la situation de dépendance du demandeur à l'APA, condition *sine qua non* au versement de l'allocation, doit être avérée.
- Lorsqu'elles existent, les conditions attachées au dispositif revêtent une importance particulière puisque, dès lors qu'elles sont remplies, l'entité a une obligation envers le bénéficiaire. Dans le cas contraire, c'est-à-dire si toutes les conditions ne sont pas remplies, l'entité n'a qu'une obligation potentielle. Le traitement comptable des dépenses d'intervention variera selon que l'obligation existe ou n'est que potentielle.
- Les bénéficiaires des dépenses d'intervention correspondent à des personnes morales ou physiques expressément désignées comme bénéficiaires finaux du versement.
- Les dépenses d'intervention peuvent prendre la forme d'un versement direct au bénéficiaire final, ou d'un versement effectué par l'intermédiaire d'organismes distributeurs agissant en tant que mandataire de l'entité, c'est-à-dire au nom de cette dernière et sans autonomie propre⁶.

2.2.3 Définition des dépenses d'intervention retenue par l'avis

Le Conseil propose de retenir la définition suivante des dépenses d'intervention pour les entités concernées par l'avis.

⁵ En application de la loi n°2001-647 du 21 juillet 2001 modifiée.

⁶ Tel sera le cas, par exemple, de l'organisme distributeur qui ne dispose d'aucune marge de manœuvre dans l'attribution ou le retrait de la dépense d'intervention au bénéficiaire final.

« Les dépenses d'intervention sont :

- des aides économiques et sociales versées par l'entité publique,
- des versements liés à la mise en jeu de la garantie accordée par l'entité publique.

Ces versements effectués, ou à effectuer, interviennent dans le cadre d'opérations de distribution d'aides ou de soutien à des catégories de bénéficiaires clairement identifiés sans contrepartie équivalente et comptabilisable. Ils sont réalisés soit directement par l'entité publique, soit indirectement par l'intermédiaire d'organismes tiers.

Les catégories de bénéficiaires sont les ménages, les entreprises, les autres entités publiques, des associations. »

2.3 Exclusion du champ d'application de l'avis des subventions d'équipement versées lorsqu'elles sont comptabilisées à l'actif

Une dépense d'intervention peut donner lieu, en comptabilité générale, à la comptabilisation d'une subvention d'équipement versée.

Conformément aux dispositions du code général des collectivités territoriales⁷ et des instructions budgétaires et comptables de certaines entités du secteur public local⁸ en vigueur, prises après avis du Conseil national de la comptabilité⁹, les subventions d'équipement versées sont inscrites à l'actif.

Dans ce contexte, les subventions d'équipement versées comptabilisées à l'actif sont exclues du champ d'application de l'avis. Celui-ci vise exclusivement les dépenses d'intervention destinées à figurer en section de fonctionnement (pour les entités du secteur public local), ou au compte de résultat (pour les autres entités concernées par l'avis).

⁷ Les régions : article D.4321-1 du code général des collectivités territoriales et instruction budgétaire et comptable applicable aux régions M 71 ;

Les départements : article D.3321-1 du code général des collectivités territoriales et instruction budgétaire et comptable applicable aux départements et de leurs établissements publics administratifs M 52 ;

Les communes : article R.2321-1 du code général des collectivités territoriales et instruction budgétaire et comptable applicable aux communes et aux établissements publics communaux et intercommunaux à caractère administratif M 14.

⁸ Il est rappelé qu'en l'état actuel des textes, ces dispositions diffèrent de celles de l'Etat (cf. note de présentation de l'avis n° 2011-01 du 15 mars 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics sur les durées d'amortissement des subventions versées).

⁹ Cf. notamment les avis du Conseil national de la comptabilité : n° 2003-01 du 1^{er} avril 2003 pour les départements et n° 2008-13 du 2 octobre 2008 pour les régions.

3. Démarche adoptée dans la détermination des dispositions comptables relatives aux dépenses d'intervention

3.1 Orientations communes aux entités entrant dans le champ de compétence du Conseil de normalisation des comptes publics

Le Conseil avait mené en 2011 des réflexions transversales à toutes les entités entrant dans son champ de compétence. Il avait alors constaté que les dépenses d'intervention regroupaient des situations variées, tant par leur objet, leurs bénéficiaires, que par leurs durées, qui pouvaient être infra-annuelle, annuelle ou pluriannuelle. Comme cela a été mentionné *supra*, ces dépenses peuvent être assorties de conditions que le bénéficiaire doit remplir pour pouvoir prétendre à l'octroi ou au maintien de l'aide.

A l'issue de ces travaux transversaux, le Conseil a décidé que la clarification des dispositions comptables pour l'ensemble de ces entités devait se traduire par :

- a) Une définition du fait générateur de la charge. En effet, une des questions fondamentales posées lors de la détermination du traitement comptable des dépenses d'intervention était celle du fait générateur d'une charge puisque celui-ci détermine, en comptabilité générale, le rattachement à un exercice donné. En comptabilité publique, le fait générateur de la charge coïncide usuellement avec le « service fait », notion qui doit être définie dans le cas des dépenses d'intervention, puisque celles-ci s'inscrivent dans le cadre de dépenses non contractuelles et non liées à la fourniture de biens ou de services par les tiers bénéficiaires de ces transferts. Ainsi, le service fait correspond à la réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution ou au maintien du droit du bénéficiaire.

En conséquence, une charge¹⁰ de l'exercice est comptabilisée lorsqu'il existe une obligation vis-à-vis d'un tiers, c'est-à-dire dès lors que l'ensemble des conditions permettant le versement d'une aide est réuni. A contrario, si l'ensemble des conditions n'est pas réuni, l'obligation est potentielle.

- b) Une distinction entre, d'une part, les charges et les passifs éventuellement associés (c'est-à-dire la traduction dans le bilan et le compte de résultat des obligations de l'entité) et, d'autre part, les engagements (c'est-à-dire la traduction dans l'annexe aux comptes des obligations potentielles) liés à des dépenses d'intervention.

¹⁰ Il peut s'agir d'une « charge courante » ou d'une dotation aux provisions.

- c) Une information financière renforcée en annexe des comptes sur les engagements (correspondant aux obligations potentielles) liés aux dépenses d'intervention, afin d'éclairer le lecteur des comptes sur la situation potentielle de l'entité.

Le Conseil a ensuite entamé des travaux pour décliner cette démarche d'analyse, dans un premier temps à la comptabilité de l'Etat, puis aux entités relevant du périmètre de l'avis. Pour les normes comptables de l'Etat, le Conseil a publié l'avis n° 2011-09 le 17 octobre 2011¹¹. Les charges d'intervention de l'Etat sont constitutives soit de charges et, éventuellement, de passifs, soit d'engagements.

3.2 Applications de ces principes comptables aux dépenses d'intervention des entités concernées par l'avis

L'objet de l'avis est de préciser le traitement comptable des dépenses d'intervention des entités qu'il concerne, et non de créer de nouveaux comptes relatifs à ces dépenses. Il s'agit de décrire l'analyse que les entités visées par l'avis doivent conduire face aux dépenses d'intervention pour déterminer le traitement comptable approprié.

Le Conseil a engagé des travaux d'analyse d'un certain nombre de dépenses d'intervention, afin de valider la déclinaison de la définition et du raisonnement comptable afférent aux dépenses d'intervention.

Pour ce faire, il a dans un premier temps retenu l'échelon départemental, car celui-ci engage d'importantes dépenses d'intervention, sous la forme d'allocations individuelles.

Dans un second temps, l'analyse a été élargie aux autres entités concernées par l'avis. Ainsi, des exemples de dépenses d'intervention des régions (comme des dépenses en matière de formation professionnelle ou d'aides économiques), des communes (par exemple, les interventions dans le domaine social), et des établissements publics de santé (exemple des subventions versées à des associations) ont permis de conforter la démarche.

¹¹ Avis n° 2011-09 du 17 octobre 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif à la définition et à la comptabilisation des charges et à des modifications mineures de la norme 2 « Les charges », la norme 12 renommée « Les passifs non financiers » et la norme 13 « Les engagements à mentionner dans l'annexe » du Recueil des normes comptables de l'Etat.

Concernant le département, trois dépenses d'intervention majeures en termes de volumes financiers ont été sélectionnées et analysées : le revenu de solidarité active, la prestation compensatoire du handicap et l'allocation personnalisée d'autonomie.

Il a tout d'abord été noté que ces trois dépenses d'intervention, dont le cadre est fixé par voie législative ou réglementaire, font actuellement l'objet d'une traduction en dépenses annuelles de la section de fonctionnement des départements, et donc dans les charges de comptabilité générale, mais qu'aucune provision n'est constatée à la date de clôture. De même, à ce jour, aucune information en annexe n'est transmise au lecteur des comptes.

Le Conseil a procédé à l'analyse de ces dépenses en portant une attention toute particulière à leur caractère pluriannuel, de manière à estimer si, à la date de clôture, doit être comptabilisée une charge à payer ou une provision, ou si doit être mentionné un engagement en annexe.

En outre, le Conseil s'est intéressé à la faisabilité de la mise en œuvre de ces principes comptables, notamment compte tenu de la disponibilité de l'information dans les systèmes de données informatiques des entités visées par l'avis. Aussi, il est apparu que les travaux relatifs à la mise en œuvre concrète des principes, et concernant par exemple la définition de méthodes d'évaluation nationale, devraient être poursuivis sous l'égide des ministères chargés d'arrêter la réglementation.

4. Principales dispositions de l'avis

4.1. Principes comptables

4.1.1 Fait générateur de la charge

Les entités concernées par l'avis doivent comptabiliser au titre d'un exercice toutes les charges correspondant à des services faits constatés.

Concernant les dépenses d'intervention, le service fait correspond à la réalisation ou au maintien, sur la période se rattachant à l'exercice clos, de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution ou au maintien du droit du bénéficiaire, dont la reconnaissance par l'entité est formalisée par un acte administratif unilatéral ou conventionnel. Lorsque l'ensemble des conditions nécessaires sont réunies, l'entité a une obligation envers le bénéficiaire de la dépense d'intervention.

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

4.1.2 Précisions sur la constatation de la réalisation du droit du bénéficiaire

La constatation, par l'entité, de la réalisation du droit du bénéficiaire se fait indépendamment du fait qu'il mobilisera ou non ce droit par la suite : le fait générateur existe dès lors que les conditions définies pour que le droit puisse être ouvert sont réunies. Il ne s'agit pas d'évaluer la probabilité que le bénéficiaire renonce *in fine* à ce droit.

La réalisation de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution du droit du bénéficiaire d'une dépense d'intervention est indépendante de leur constatation ou de leur vérification par l'entité.

4.1.3 Modalités de comptabilisation des dépenses d'intervention

Le traitement comptable des dépenses d'intervention est analysé en fonction :

- de l'existence de l'obligation contractée au titre de la dépense d'intervention, sachant que l'entité a une obligation dès lors que toutes les conditions requises sont remplies, ce qui conditionnera le fait générateur de la charge, c'est-à-dire le service fait ; en revanche, l'entité aura une obligation potentielle constituant un engagement hors-bilan dès lors que l'ensemble des conditions requises ne sont pas intégralement remplies ;
- et du caractère annuel ou pluriannuel de l'obligation contractée au titre de la dépense d'intervention.

En conséquence :

- Les obligations contractées au titre des dépenses d'intervention à caractère annuel donnent lieu, dans les comptes, à une charge (donc comptabilisée en classe 6) et éventuellement un passif (charge à payer).
- S'agissant des dépenses d'intervention à caractère pluriannuel, les obligations peuvent donner lieu dans les comptes à :
 - soit une charge (qui peut consister en une dotation aux provisions) et un passif (une charge à payer ou une provision) dès lors que l'obligation existe,

- soit un engagement mentionné en annexe, s'il s'agit d'une obligation potentielle, c'est-à-dire si l'ensemble des conditions requises ne sont pas remplies,
- soit une charge, éventuellement un passif et un engagement mentionné en annexe, si une partie de l'obligation existe et une autre n'est que potentielle.

4.2 Information en annexe

Les engagements correspondant à des obligations potentielles font l'objet d'une information en annexe des comptes dès lors qu'ils revêtent un caractère significatif au regard du principe « d'importance relative ».

L'information en annexe est de nature à renseigner utilement le lecteur des comptes sur les conséquences éventuelles des obligations potentielles de l'entité, notamment sur la situation patrimoniale de cette dernière à la clôture de l'exercice.

Elle comprend une estimation chiffrée des engagements correspondant aux obligations potentielles de l'entité qui existent à la date de clôture et une description succincte de la méthode employée pour déterminer cette évaluation.

Compte tenu du cadre juridique en vigueur, selon lequel peuvent coexister un compte administratif et un compte de gestion¹², l'information en annexe doit se situer dans l'un ou l'autre de ces documents, dans la mesure où ils fournissent, en clôture d'exercice, les informations utiles au lecteur des comptes.

Il est rappelé que l'information en annexe a également pour objet de compléter et commenter l'information donnée dans les comptes de l'entité, par exemple sur des charges annuelles significatives relatives à des dépenses d'intervention.

5. Qualification du changement

La première application de cet avis constitue un changement de méthode comptable.

Par mesure de simplification, l'avis s'applique de façon prospective aux dépenses qui interviendront postérieurement à son entrée en vigueur.

¹² Ces deux comptes constituant ensemble « les comptes » des entités soumises à cette réglementation.

6. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2015 (comptes clos le 31 décembre 2015), avec possibilité d'application anticipée.