

**Note de présentation
de l'avis n° 2013-05
du 5 juillet 2013
relatif aux dispositifs d'intervention
de certains établissements publics**

Sommaire

1. Contexte	2
2. Champ d'application	3
2.1 Entités concernées.....	3
2.2 Caractéristiques des dispositifs d'intervention	4
2.3 Définition des dispositifs d'intervention	5
2.3.1 Dispositifs d'intervention pour compte propre.....	5
2.3.2 Dispositifs d'intervention pour compte de tiers.....	5
2.4 Bénéficiaires des dispositifs d'intervention	6
3. Principales dispositions de l'avis	6
3.1 Principes comptables.....	6
3.1.1 Fait générateur de la charge relative à un dispositif d'intervention pour compte propre.....	7
3.1.2 Précisions sur la constatation de la réalisation du droit du bénéficiaire.....	7
3.1.3 Modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention.....	8
3.2 Information en annexe	9
4. Qualification du changement	9
5. Date d'application	9

1. Contexte

L'objet de l'avis est de préciser le traitement comptable des dispositifs d'intervention des entités entrant dans son champ d'application (cf. paragraphe 2 *infra*). 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 qu'il convient de décliner.

Ces principes visent à :

- définir le fait générateur de la 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 dispositifs d'intervention, puisque ceux-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, s'agissant des dispositifs d'intervention, le service fait correspond à la réalisation ou au maintien de l'ensemble des conditions nécessaires à la constitution ou au maintien du droit du bénéficiaire.

En conséquence, une charge de l'exercice est comptabilisée lorsqu'il existe une obligation vis-à-vis d'un tiers, c'est-à-dire 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.

- distinguer 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 dispositifs d'intervention.
- communiquer une information financière en annexe sur les engagements (correspondant aux obligations potentielles) liés aux dispositifs d'intervention afin d'éclairer le lecteur des comptes.

Ces principes ont été introduits dans la comptabilité de l'Etat par l'arrêté du 12 mars 2012 suite à la publication de l'avis n° 2011-09 du Conseil le 17 octobre 2011¹ et dans la comptabilité d'autres entités à comptabilité publique, essentiellement du secteur local². Les dispositifs d'intervention de l'Etat et de ces entités sont constitutifs soit de charges et, éventuellement, de passifs à la date d'arrêté des comptes, soit d'engagements.

Dès lors que des organismes peuvent se voir confier une mission d'intervention, la déclinaison des principes cités *supra* doit être précisée³. Cette précision est d'autant plus nécessaire que les dispositifs d'intervention gérés par ces organismes peuvent l'être de manière autonome, ou par simple « délégation » de l'Etat. Les règles de comptabilisation dans les comptes de l'organisme dépendront du degré d'autonomie que l'Etat lui a accordé (cf. paragraphe 2.3 *infra*).

2. Champ d'application

2.1 Entités concernées

L'avis s'applique aux organismes relevant du titre III du décret 2012-1246 du 7 novembre 2012 relatif à la gestion budgétaire et comptable publique, et plus précisément aux organismes relevant des instructions comptables M9-1 (établissements publics à caractère administratif), M9-2 (chambres d'agriculture), M9-3 (établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel), M9-4 (établissements publics d'aménagement des villes nouvelles), M9-5 (établissements publics nationaux à caractère industriel et commercial), M9-51 (établissements publics fonciers), M9-9 (établissements publics

¹ 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.

² Avis n° 2013-01 du 14 janvier 2013 du Conseil de normalisation des comptes publics 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.

³ D'autant plus que des opérations de réconciliation entre créances et dettes entre l'Etat et certains organismes interviennent avant leur arrêté des comptes respectif.

locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricole) et M9-10 (établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles).

Il est précisé que cet avis ne s'applique pas aux organismes appliquant le Plan comptable unique des organismes de sécurité sociale (PCUOSS) ou un référentiel adapté du PCUOSS⁴, ni aux organismes soumis à des dispositions comptables spécifiques, comme celles définies par la réglementation bancaire, y compris lorsque ces organismes ont le statut d'établissements publics nationaux à caractère administratif et appliquent par ailleurs l'instruction budgétaire et comptable M 9-1.

Les entités concernées par l'avis sont dénommées ci-après les « organismes ».

2.2 Caractéristiques des dispositifs d'intervention

Les dispositifs d'intervention présentent les caractéristiques exposées ci-après.

- Les dispositifs d'intervention sont caractérisés 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, de la part du bénéficiaire, par l'organisme au titre du dispositif d'intervention supporté.
- 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 du dispositif d'intervention. Ces conditions sont nécessaires à la naissance ou au maintien du droit chez le bénéficiaire final potentiel.
- Lorsqu'elles existent, les conditions attachées au dispositif revêtent une importance particulière puisque, dès lors qu'elles sont remplies, l'organisme a une obligation envers le bénéficiaire. Dans le cas contraire, c'est-à-dire si toutes les conditions ne sont pas remplies,

⁴ Eu égard aux spécificités de la sécurité sociale qui nécessitent des travaux d'analyses complémentaires.

l'organisme n'a qu'une obligation potentielle. Le traitement comptable des dispositifs d'intervention variera selon que l'obligation existe ou n'est que potentielle.

- Des textes législatifs ou réglementaires ou les statuts de l'organisme peuvent prévoir que celui-ci est en charge de dispositifs d'intervention pour compte propre et/ou pour compte de tiers.

2.3 Définition des dispositifs d'intervention

Les dispositifs d'intervention sont des aides économiques et sociales versées par les organismes. 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.

Des textes législatifs ou réglementaires ou les statuts de l'organisme peuvent prévoir que celui-ci est en charge de dispositifs d'intervention pour son compte propre, ou pour le compte de tiers.

2.3.1 Dispositifs d'intervention pour compte propre

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

2.3.2 Dispositifs d'intervention pour compte de tiers

Les dispositifs d'intervention pour compte de tiers correspondent aux versements reçus par l'organisme de la part de l'Etat, de l'Union Européenne ou d'une autre entité, somme qu'il redistribue, sans marge d'appréciation, au bénéficiaire final de la mesure d'aide. L'organisme est un intermédiaire dans le dispositif d'intervention qu'il met en œuvre au profit de tiers.

Ainsi, pour que l'opération entre dans la catégorie des dispositifs pour compte de tiers, trois critères cumulatifs doivent être remplis :

- trois intervenants prennent part au dispositif : le tiers financeur (Etat, Union Européenne ou autre), l'organisme et le bénéficiaire final ;
- l'organisme ne dispose d'aucune autonomie dans la prise de décision ;
- le financement du dispositif n'est pas assuré par l'organisme mais par l'Etat, l'Union Européenne ou une autre entité.

2.4 Bénéficiaires des dispositifs d'intervention

Les catégories de bénéficiaires des dispositifs d'intervention sont :

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

3. Principales dispositions de l'avis

3.1 Principes comptables

Seuls les dispositifs d'intervention pour compte propre donnent lieu à comptabilisation de charges au titre des aides distribuées au bénéficiaire final.

Les dispositifs d'intervention pour compte de tiers ne donnent lieu qu'à des charges relatives aux frais de gestion engagés par l'organisme pour les mettre en œuvre.

3.1.1 Fait générateur de la charge relative à un dispositif d'intervention pour compte propre

Les organismes comptabilisent au titre d'un exercice toutes les charges correspondant à des services faits constatés.

Concernant ces dispositifs 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'organisme est formalisée par un acte administratif unilatéral ou conventionnel antérieur, postérieur ou concomitant à cette réalisation ou à ce maintien. Lorsque l'ensemble des conditions nécessaires sont réunies, l'organisme a une obligation envers le bénéficiaire du dispositif 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.

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

La constatation, par l'organisme, 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'un dispositif d'intervention peut être indépendante de leur constatation ou de leur vérification par l'organisme.

3.1.3 Modalités de comptabilisation des dispositifs d'intervention

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

- de la nature de l'opération (pour compte propre ou pour compte de tiers) dont l'organisme a la charge ;
- de l'existence de l'obligation contractée au titre du dispositif d'intervention, sachant que l'organisme 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'organisme aura une obligation potentielle constituant un engagement hors-bilan dès lors que l'ensemble des conditions requises ne sont pas intégralement remplies ;
- du caractère annuel ou pluriannuel de l'obligation contractée au titre du dispositif d'intervention.

En conséquence, à la date d'arrêté des comptes :

- Les obligations contractées au titre des dispositifs d'intervention pour compte propre à *caractère annuel* donnent lieu, dans les comptes, à une charge et éventuellement un passif.
- Les obligations contractées au titre des dispositifs d'intervention pour compte propre à *caractère pluriannuel* donnent lieu, dans les comptes, à :
 - o 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 ;
 - o 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,
 - o 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.

- Les obligations contractées au titre des dispositifs d'intervention pour compte de tiers à caractère annuel et pluriannuel donnent lieu à la comptabilisation d'un actif (créance, trésorerie) et d'un passif (dette non financière).
- Les obligations potentielles, c'est-à-dire celles pour lesquelles l'ensemble des conditions requises ne sont pas remplies, donnent lieu à la mention d'un engagement en annexe.

3.2 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'organisme, notamment sur la situation patrimoniale de ce dernier à la clôture de l'exercice. Elle comprend une estimation chiffrée des engagements correspondant aux obligations potentielles de l'organisme qui existent à la date de clôture et une description succincte de la méthode employée pour déterminer cette évaluation.

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

4. Qualification du changement

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

5. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que ces dispositions soient applicables à compter du 1^{er} janvier 2014 (comptes clos le 31 décembre 2014), avec possibilité d'application anticipée.

Version publiée le 5 juillet 2013