



Note de présentation
de l'avis du 25 octobre 2012
relatif au référentiel comptable
du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat

Sommaire

1. CONTEXTE.....	2
2. DEMARCHE	3
3. LE CONSEIL EST FAVORABLE A LA DETERMINATION D'UNE METHODE DE COMPTABILISATION UNIQUE POUR CERTAINES OPERATIONS ET RECOMMANDE D'ELEVER LE REFERENTIEL AU NIVEAU D'UN ARRETE INTERMINISTERIEL	4
4. PRINCIPALES MODIFICATIONS QUE LE CONSEIL PROPOSE D'APPORTER AU REFERENTIEL INITIAL DIFFUSE EN DECEMBRE 2011	4
4.1 <i>Caractère « autoportant » du référentiel.....</i>	4
4.2 <i>Principes comptables.....</i>	5
4.3 <i>Immobilisations</i>	5
4.3.1. Amortissement.....	5
4.3.2. Composants.....	8
4.3.3. Définition des immobilisations et dépréciations	10
4.4 <i>Charges relatives au personnel</i>	11
4.4.1. Provisions pour indemnité de départ en retraite.....	11
4.4.2. Les charges à payer pour congés payés	12
4.4.3. L'assurance chômage.....	12
4.5 <i>Prise en compte d'avis du Conseil de normalisation des comptes publics.....</i>	12
4.5.1. Avis n° 2012-05 du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs.....	13
4.5.2. Avis n° 2011-10 du 8 décembre 2011 relatif à la présentation et à l'évaluation du financement de l'actif des établissements publics.....	13
4.5.3. Avis n° 2012-02 du 4 mai 2012 relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulière.....	13
4.5.4. Prise en compte des avis futurs du CNoCP.....	13
4.6 <i>Les passifs et le financement de l'actif</i>	14
4.7 <i>Les états financiers</i>	14
4.8 <i>Les centres de formation des apprentis</i>	15
4.9 <i>Le conseil de la formation</i>	16
4.10 <i>Principales autres évolutions</i>	17
5. DATE D'APPLICATION	17

1. Contexte

Par un courrier daté du 23 novembre 2011, la direction générale de la compétitivité, de l'industrie et des services (DGCIS) du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie a saisi le Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP) pour avis préalable sur le projet de référentiel comptable du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat.

La DGCIS indique que : *« La loi n° 2010-853 du 23 juillet 2010 relative aux réseaux consulaires, au commerce, à l'artisanat et aux services met en œuvre une réforme des chambres de métiers et de l'artisanat.*

Cette réforme prévoit un rôle de pilotage renforcé de la tête du réseau, l'Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat et des chambres de niveau régional, auxquelles sont rattachées les chambres de métiers et de l'artisanat départementales. Ce rôle se traduit en particulier par le versement de la taxe pour frais de chambres de métiers aux niveaux national et régional.

Dans ce cadre, il est nécessaire de renforcer l'harmonisation des pratiques comptables entre établissements du réseau. A cet effet, l'Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat met en place une application informatique de comptabilité qui sera rapidement utilisée par l'ensemble du réseau. (...) ».

Il convient de souligner que l'élaboration de ce nouveau référentiel s'inscrit dans une démarche volontaire du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat qui a souhaité se doter d'un outil opérationnel d'harmonisation des pratiques comptables de tous ses établissements.

Cette démarche doit également s'inscrire dans le cadre plus global d'harmonisation des comptes publics.

Au terme d'une analyse préliminaire conduite fin 2011, le Conseil a conclu à la nécessité de constituer un groupe de travail chargé d'étudier le projet de référentiel et de proposer, en tant que de besoin, des évolutions de ce dernier.

Dans l'attente du résultat de cette analyse, une première version du référentiel comptable des chambres de métiers et de l'artisanat (ci-après : « le référentiel initial »), d'application immédiate, a été diffusée par une circulaire du 27 décembre 2011¹, co-signée par le directeur général des finances publiques et le directeur général de la compétitivité, de l'industrie et des services. Cette circulaire annonçait qu'une nouvelle version du référentiel comptable serait diffusée au courant du premier semestre 2012 pour prendre en compte les amendements suggérés par le Conseil.

Des travaux approfondis ont ainsi été conduits au sein d'un groupe de travail sur les principes et méthodes comptables, en tenant compte des problématiques spécifiques du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat et des réformes qu'il met en oeuvre.

2. Démarche

Il convient de relever que le projet de « référentiel comptable » objet de la saisine ne comporte pas que des dispositions à caractère comptable. En effet, à l'instar d'autres référentiels analogues du secteur public, ce projet explicite certains dispositifs légaux ou réglementaires qui se traduiront *in fine* dans les comptes des entités, mais les explications afférentes ne sont pas de nature comptable : il s'agit par exemple de précisions sur la législation fiscale, sociale ou de recommandations de gestion. Le Conseil de normalisation des comptes publics n'exerce pas de compétence sur ces sujets. En conséquence, le Conseil a analysé seulement les dispositions de nature comptable du référentiel initial et les a fait évoluer au fur et à mesure de l'avancée des travaux². Il exclut donc toute opinion sur les autres dispositions, notamment fiscales.

Le référentiel comptable des chambres de métiers et de l'artisanat (ci-après : « le référentiel ») se décompose en quatre parties³ :

- Partie 1 : Principes et nomenclature comptable
- Partie 2 : Les commentaires des comptes
- Partie 3 : Opérations comptables sensibles et opérations de début / fin d'année
- Partie 4 : Base documentaire.

¹ Circulaire portant le numéro NOR « EFIN1135766C »

² La version définitive du projet de référentiel résultant de ces analyses est annexée à l'avis du Conseil.

³ Les parties 1 et 2 sont décomposées en « chapitres ». La partie 3 est décomposée en 8 grands « thèmes » auxquels il est fait référence dans la suite de la présente note, puis en « chapitres ».

Compte tenu des éléments mentionnés *supra*, l'avis ne porte que sur les dispositions de nature comptable du référentiel.

3. Le Conseil est favorable à la détermination d'une méthode de comptabilisation unique pour certaines opérations et recommande d'élever le référentiel au niveau d'un arrêté interministériel

Le référentiel initial, diffusé en décembre 2011, déterminait une seule méthode de comptabilisation pour certaines opérations spécifiques (la décomposition des seuls nouveaux bâtiments d'une part et l'inscription en annexe des sommes dues au titre de l'indemnité de départ à la retraite d'autre part). Ce choix résultait de la volonté d'harmoniser les pratiques comptables au sein du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat, et de faciliter la mutualisation de la fonction comptable et des outils ainsi que l'agrégation des données au niveau national. Le Conseil considère que sur ces deux sujets précis, les principes de comptabilisation doivent évoluer (cf. points 4.3.2. et 4.4.1 *infra*), mais qu'il est possible de choisir une méthode unique dans le référentiel comptable des chambres de métiers et de l'artisanat.

Le Conseil préconise cependant, à l'instar du Plan comptable général, du Recueil des normes comptables de l'Etat et des instructions budgétaires et comptables d'établissements publics et d'entités du secteur local, que le référentiel comptable des chambres de métiers et de l'artisanat soit fixé par arrêté interministériel plutôt que par circulaire. Le cas échéant, le Conseil préconise d'adapter la base réglementaire pour permettre aux ministres chargés de l'artisanat et du budget de prendre cet arrêté.

4. Principales modifications que le Conseil propose d'apporter au référentiel initial diffusé en décembre 2011

4.1 Caractère « autoportant » du référentiel

Selon l'article 5-1 du code de l'artisanat, les établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat sont des « établissements publics placés sous la tutelle de l'Etat ». Leur statut est spécifique, en particulier, ils ne disposent pas d'un comptable public.

Les dispositions législatives ou réglementaires en vigueur n'imposent pas explicitement un référentiel comptable de référence pour le réseau des chambres de métiers et de l'artisanat. Le référentiel initial comportait quant à lui des références tant au Plan comptable général (PCG) qu'à l'instruction budgétaire et comptable M9-1 des établissements publics nationaux à caractère administratif, voire aux normes IFRS (« International Financial Reporting Standards »). Afin de clarifier les dispositions comptables applicables au réseau des chambres de métiers et de l'artisanat, tant pour les producteurs de comptes des chambres de métiers et de l'artisanat que pour les certificateurs, il a été décidé de supprimer ces différents renvois et de mentionner explicitement les dispositions à appliquer dans le référentiel comptable des chambres de métiers et de l'artisanat. Le caractère « autoportant » du référentiel ainsi obtenu signifie qu'il s'agit d'inclure dans le référentiel toutes les règles nécessaires à l'établissement des états financiers, limitant ainsi le risque de conflit de normes. Ce caractère « autoportant » ne signifie toutefois pas que le référentiel comptable des chambres de métiers et de l'artisanat crée des règles *ex nihilo*. L'élaboration de ce référentiel doit en effet s'inscrire dans le cadre de l'harmonisation des référentiels du secteur public. Aussi est-il proposé d'indiquer au début du référentiel que *« Les règles comptables applicables aux établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat (CMA) ne se distinguent de celles applicables aux entreprises qu'en raison des spécificités de leur action ou du caractère particulier des opérations à retracer »*.

4.2 Principes comptables

Le référentiel initial rappelait les principes comptables auxquels sont soumis les chambres de métiers et de l'artisanat en distinguant notamment des « principes explicites » et des « autres principes ».

Cette partie a été reformulée en s'inspirant du Recueil des normes comptables de l'Etat.

4.3 Immobilisations

4.3.1. Amortissement

a) Dispositions prévues dans le référentiel initial

En application de la circulaire ministérielle n° 989 du 10 décembre 1991 relative au régime des amortissements, les chambres de métiers et de l'artisanat pratiquaient un « amortissement pour ordre » des constructions. Cette technique consistait à comptabiliser les amortissements dans un compte « 28bis Dépréciations des

immobilisations (amortissement pour ordre) » en contrepartie d'une réduction des fonds propres opérée via un compte « 1069 Dépréciation de l'actif ». Ce dispositif conduisait :

- d'une part, à ne comptabiliser aucune charge de dotation aux amortissements dans le compte de résultat des chambres de métiers et de l'artisanat ;
- d'autre part, à ne pas rapporter au résultat les subventions d'investissement qui avaient contribué au financement de ces constructions. Le passif pouvait donc, de manière atypique, voir s'accumuler au compte 13 des subventions d'investissement ayant financé des immobilisations qui apparaissent à l'actif pour leur montant net.

L'objectif de la méthode définie par circulaire était de ne pas peser sur l'équilibre budgétaire des chambres de métiers et de l'artisanat.

Ce schéma n'étant plus conforme aux dispositions comptables de droit commun en vigueur, la circulaire n° 989 du 10 décembre 1991 a été abrogée par la circulaire du 27 décembre 2011 susmentionnée et le référentiel annexé à celle-ci a supprimé cette technique d'amortissement pour « *toutes les nouvelles constructions mises en service à compter de la publication du référentiel comptable* ». Le référentiel initial prévoyait ainsi la comptabilisation de dotations aux amortissements pour toutes les immobilisations nouvelles à compter de sa publication⁴.

Ce référentiel avait toutefois prévu une période transitoire pour permettre aux chambres de métiers et de l'artisanat de s'adapter, en termes budgétaires et financiers, à ces nouvelles règles. Ainsi, le projet de référentiel initial comportait-il (page 40) la mention suivante : « *Les amortissements pour ordre font l'objet d'un régime transitoire et peuvent encore être pratiqués pendant 10 ans pour les biens existants et partiellement amortis pour ordre, c'est-à-dire jusqu'au 31 décembre 2022* » et (page 170) « *Les constructions pour lesquelles un plan d'amortissement est déjà en cours, à la date de publication du référentiel comptable continuent d'être amorties pour ordre pendant une durée de 10 ans. A l'issue de cette période, sur une durée de 5 à 10 ans, il conviendra de régulariser le reliquat d'amortissement pour ordre en amortissement budgétaire* ».

Par ailleurs, le référentiel initial comportait une mention sur des « amortissements dérogatoires ».

⁴ Le référentiel initial utilisait les termes d'amortissement « classique », « réel », « budgétaire » ou « réel budgétaire », c'est-à-dire des amortissements comptables, constatés par une charge (dotation aux amortissements)

Enfin, il prévoyait l'absence d'amortissement et de dépréciation des biens affectés au motif que ceux-ci n'étaient pas la propriété de l'établissement.

b) Eléments de contexte

Comme indiqué dans le point 1 « Contexte » *supra*, le réseau des chambres de métiers et de l'artisanat s'est engagé dans des réformes importantes, visant notamment, grâce au référentiel, une harmonisation des pratiques comptables. Les chambres doivent par ailleurs faire face à une diminution tendancielle de leurs ressources (en particulier de la taxe pour frais de chambres de métiers) et à des difficultés récurrentes d'équilibre financier des centres de formation des apprentis (CFA).

c) Avis du Conseil

S'agissant de la problématique des « amortissements pour ordre », le Conseil a recensé les données des chambres pour lesquelles l'impact financier pouvait être important et examiné l'analyse financière prospective pour mesurer l'impact des amortissements dits budgétaires⁵. Il ressort de cet examen que leur mise en œuvre poserait des problèmes significatifs pour une dizaine de chambres.

Compte tenu de ces éléments, le Conseil considère que, si une période transitoire est effectivement nécessaire pour permettre à ces chambres de s'adapter pleinement aux nouvelles dispositions sur l'amortissement, il estime que cette période transitoire doit être limitée à cinq ans⁶. En conséquence, le recours à la technique de « l'amortissement pour ordre » devra prendre fin au plus tard le 31 décembre 2016. Les chambres de métiers et de l'artisanat qui le souhaitent pourront comptabiliser avant l'exercice 2016 des dotations aux amortissements pour les constructions précédemment soumises à la technique de l'amortissement « pour ordre ». Le référentiel tel que joint à l'avis du Conseil précise cependant que chaque établissement devra mettre fin à la technique de l'amortissement pour ordre pour toutes les immobilisations significatives concernées (au cours d'un seul et même exercice. La période transitoire de 5 ans constitue donc une date butoir pour la mise en œuvre de ce nouveau dispositif d'amortissement des constructions. Elle ne signifie pas que l'amortissement comptable peut être introduit de manière progressive, sur plusieurs exercices, au sein d'une même chambre ; il doit nécessairement l'être au cours d'un même exercice, pour toutes les immobilisations précédemment amorties « pour ordre » ; cet exercice peut être antérieur à 2016 si les chambres le souhaitent.

⁶ Il est prévu que les administrations procèdent à un bilan de la mise en œuvre du référentiel et identifient au cas par cas des situations restant délicates à l'issue de cette période.

Durant la période de 5 ans courant jusqu'au 31 décembre 2016, les chambres de métiers et de l'artisanat devront :

- identifier, au sein du compte 10 (renommé « Apports, réserves et financement de l'actif par l'Etat ») - et en cohérence avec l'avis n° 2011-10 du 8 décembre 2011 du Conseil⁷ - les ressources qui avaient été mobilisées antérieurement pour financer les constructions amorties « pour ordre », notamment dans le compte 1021 « Dotation », et les transférer sur un compte de « financement rattaché à des actifs déterminés », distinct en fonction du financeur (Etat ou autre) ;
- recenser les subventions qui ont contribué au financement des constructions « amorties pour ordre », afin de reprendre ces subventions au même rythme que celui de l'amortissement restant des constructions. Outre la convergence vers les dispositions de l'avis n° 2011-10 susmentionné, ces mesures permettront de limiter l'impact budgétaire de la mise en œuvre à venir de la nouvelle méthode ;
- adapter, si nécessaire et tout en maintenant la cohérence avec la durée de vie économique, les durées d'amortissement des biens concernés, celles-ci ayant paru hétérogènes au terme d'un sondage mené par l'Assemblée permanente des chambres de métiers et de l'artisanat (APCMA, établissement tête de réseau).

Pour ce qui concerne la mention relative aux amortissements dérogatoires, celle-ci a été supprimée, puisqu'il est apparu que ce compte était essentiellement utilisé pour l'amortissement de frais d'études non nécessairement suivis de travaux, le référentiel lui substituant la notion d'amortissement exceptionnel.

Enfin, la disposition relative à l'absence d'amortissement et de dépréciation des biens reçus en affectation a été retirée du référentiel.

4.3.2. Composants

a) Dispositions prévues dans le référentiel initial

Le référentiel initial rendait obligatoire la méthode des composants, mais en la limitant aux seuls bâtiments nouvellement acquis (donc sans retraitement des immobilisations antérieurement comptabilisées). L'objectif de l'Assemblée permanente des chambres

⁷ Avis n° 2011-10 du 8 décembre 2011 du Conseil de normalisation des comptes publics relatif à la présentation et à l'évaluation du financement de l'actif des établissements publics.

de métiers et de l'artisanat était d'en faire un outil de gestion du patrimoine tout en harmonisant les méthodes de comptabilisation dans le réseau. La liste des composants⁸ figurait dans le référentiel. Les composants de première catégorie⁹ et deuxième catégorie¹⁰ n'étaient pas définis.

b) Eléments de contexte

Plusieurs éléments ont été examinés par le Conseil :

- Il n'y a pas, à ce stade, d'harmonisation entre les référentiels comptables du secteur public. Ainsi, si le Recueil des normes comptables de l'Etat ne prévoit pas de norme spécifique relative aux composants, l'instruction n°06-007-M9 du 23 janvier 2006 de la direction générale de la comptabilité publique relative aux « passifs, actifs, amortissements et dépréciations des actifs » prévoit que les établissements publics appliquant une instruction M9 procèdent à une comptabilisation des immobilisations par composants. Les dispositions qui figureront dans le futur recueil comptable des établissements publics font l'objet de travaux complémentaires.
- Le référentiel initial prévoyant la mise en place des composants, certaines chambres de métiers et de l'artisanat ont d'ores et déjà entamé les travaux y afférents.
- La mise en place des composants, notamment pour les immobilisations déjà existantes, est une opération complexe pour les gestionnaires, qui pourrait justifier un délai de mise en œuvre.

Ainsi, différentes propositions pouvaient s'envisager, allant de l'introduction des composants uniquement comme une méthode préférentielle jusqu'à l'affirmation du caractère obligatoire des composants appliqués à toutes les immobilisations significatives (sous réserve de disposer d'une période transitoire de 5 ans maximum pour décomposer les immobilisations significatives présentes au bilan d'ouverture).

⁸ Les composants listés étaient les suivants : structure et ouvrages assimilés / toitures / étanchéité / menuiseries extérieures : portes et fenêtres / ravalement / ascenseurs / embellissement et amélioration : peinture, papier peint, plâtre / électricité et chauffage électrique / plomberie – sanitaire.

⁹ Composants de 1^{ère} catégorie : éléments principaux d'immobilisations corporelles devant faire l'objet de remplacement à intervalles réguliers, ayant des utilisations différentes ou procurant des avantages économiques selon un rythme différent et nécessitant l'utilisation de taux ou de modes d'amortissement propres.

¹⁰ Composants de 2^{ème} catégorie : dépenses d'entretien qui font l'objet de programmes pluriannuels de grosses réparations ou de grandes révisions, ayant pour seul objet de vérifier le bon état de fonctionnement des installations et d'y apporter un entretien sans prolonger leur durée de vie au-delà de celle prévue initialement, sous réserve que les avantages économiques futurs iront à l'établissement et que le coût puisse être évalué de manière fiable.

c) Avis du Conseil

Compte tenu de l'analyse de l'environnement normatif d'une part et du choix de mentionner une seule méthode dans le référentiel comptable des chambres de métiers et de l'artisanat d'autre part, le Conseil préconise d'inclure dans ce référentiel la méthode par composants pour toutes les immobilisations significatives¹¹, étant précisé que la méthode devra être appliquée pour toutes les immobilisations concernées au cours du même exercice. En conséquence, tout comme les immobilisations nouvellement acquises, les immobilisations déjà présentes au bilan d'ouverture devront être décomposées au cours de l'exercice de mise en place de l'approche par composants. Pour ce faire, le Conseil propose de mettre en œuvre la méthode dite de réallocation des valeurs comptables¹².

Toutefois, compte tenu des difficultés de mise en œuvre de cette méthode, le Conseil propose de fixer une date d'entrée en vigueur, au plus tard pour les comptes clos le 31 décembre 2016, avec possibilité d'application anticipée.

De la sorte, chaque établissement pourra préparer la mise en place de la méthode par composants pour l'ensemble de ses immobilisations significatives et déterminer l'exercice, situé dans la période 2012-2016, au cours duquel il procédera à l'intégralité des écritures comptables afférentes.

4.3.3. Définition des immobilisations et dépréciations

Un « thème » spécifique¹³ sur les actifs, leurs amortissements et dépréciations a été créé au sein de la troisième partie du référentiel. De nouveaux développements relatifs aux immobilisations détaillent la définition de celles-ci, les critères de comptabilisation, leur évaluation lors de la comptabilisation initiale et à la date de clôture. Les dépréciations ont donné lieu à des développements complémentaires.

¹¹ Cette mention, qui pourrait sembler superfétatoire sur le plan strictement comptable, est conservée pour clarifier le propos pour les praticiens. Le Conseil tient compte du fait que le référentiel comptable des chambres de métiers et de l'artisanat se situe en aval de la norme comptable et doit être un outil pratique pour les agents des établissements.

¹² La méthode de réallocation des valeurs comptables consiste à réallouer les valeurs nettes comptables actuelles pour reconstituer les composants de l'actif. Cette ventilation est appliquée aux valeurs brutes et aux amortissements constatés, ce qui permet de déterminer les nouvelles bases amortissables.

¹³ Compte tenu de la sensibilité de certaines opérations, huit thèmes sont décrits précisément dans la 3^{ème} partie du référentiel.

4.4 Charges relatives au personnel

Les principales évolutions apportées au référentiel concernent trois points décrits ci-après.

4.4.1. Provisions pour indemnité de départ en retraite

a) Dispositions prévues dans le référentiel initial

Le référentiel initial ne prévoyait que l'inscription en annexe de la provision pour indemnité de départ en retraite et demandait aux chambres de métiers et de l'artisanat qui avaient antérieurement comptabilisé une provision à ce titre de procéder à sa reprise.

b) Eléments de contexte

Le Plan comptable général propose deux traitements :

- La comptabilisation d'une provision, qui constitue la méthode préférentielle,
- La mention en annexe.

Le référentiel initial avait arbitré en faveur de l'inscription en annexe, l'un des objectifs étant de faciliter l'harmonisation des méthodes et la comparabilité entre chambres. Dans ce contexte, deux options se sont dégagées lors des travaux diligentés par le Conseil :

- Intégrer dans le référentiel comme seule méthode, l'inscription en annexe, avec reprise des provisions déjà constituées à cet effet,
- Ne pas retenir cette solution dans la mesure où elle conduirait à abandonner une méthode préférentielle, à savoir la provision, pour adopter une méthode plus régressive, l'inscription en annexe.

c) Avis du Conseil

Considérant que les indemnités de départ à la retraite sont des passifs, le Conseil propose de retenir une méthode unique dans le référentiel, à savoir le principe du provisionnement de ces indemnités, ainsi que des précisions sur les modalités d'évaluation de ces indemnités.

S'agissant d'un changement de méthode comptable, l'impact de la mise en place de celui-ci se fera sur les capitaux propres des chambres de métiers et de l'artisanat et non sur le résultat.

Afin de permettre aux chambres de métiers et de l'artisanat de procéder aux évaluations nécessaires, le Conseil propose que les indemnités de départ à la retraite soient provisionnées au plus tard pour les comptes clos le 31 décembre 2014, avec possibilité d'application anticipée. Il rappelle que le changement de méthode doit n'affecter que l'exercice du changement, mais qu'il convient de présenter les comptes des exercices antérieurs retraités¹⁴.

4.4.2. Les charges à payer pour congés payés

Si le référentiel initial affirmait le principe de la comptabilisation de ces charges, les modalités d'évaluation relevaient d'une méthode forfaitaire.

La nouvelle rédaction conforte le principe de rattachement de ces charges à l'exercice. En ce qui concerne l'évaluation, le référentiel opte pour la méthode fondée sur les 10% de rémunération de chaque agent, calculée en fonction du nombre de jours de congés réels.

4.4.3. L'assurance chômage

Le référentiel initial ne prévoyait pas de provision. Or compte tenu du caractère indemnitaire de cette assurance pour certains personnels, une provision doit être constituée à ce titre. Le futur référentiel le prévoira. L'estimation de la provision tient compte de la durée prévisible de chômage dans la limite de la durée maximale d'indemnisation.

4.5 Prise en compte d'avis du Conseil de normalisation des comptes publics

Le Conseil a analysé la prise en compte, dans le référentiel, d'avis qu'il avait précédemment rendus et qui s'appliquent à tout ou partie des établissements publics. Les orientations suivantes sont incluses dans le référentiel.

¹⁴ Le référentiel indique qu'il ne peut s'agir d'un rattrapage progressif sur plusieurs exercices de la provision qui aurait dû être constatée au bilan d'ouverture.

4.5.1. Avis n° 2012-05 du 18 octobre 2012 relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs

Un thème de la troisième partie du référentiel est consacré à la prise en compte des dispositions de cet avis, qui étend à l'ensemble du secteur public des dispositions déjà mises en œuvre pour l'Etat et certains établissements publics nationaux.

4.5.2. Avis n° 2011-10 du 8 décembre 2011 relatif à la présentation et à l'évaluation du financement de l'actif des établissements publics

Le Conseil propose de s'inspirer de cet avis : les chambres de métiers et de l'artisanat analyseront les financements concernés et les reclasseront dans la mesure du possible dans de nouveaux comptes « 104 Financements de l'Etat rattachés à des actifs déterminés » et « 134 Financements rattachés à des actifs déterminés » et leurs subdivisions respectives. Si l'identification des financeurs et / ou des actifs financés s'avère impossible, les fonds resteront portés dans les subdivisions du compte 102 « Apports ».

4.5.3. Avis n° 2012-02 du 4 mai 2012 relatif aux modalités de première comptabilisation des immobilisations corporelles antérieurement non comptabilisées en raison de situations particulières

Ces dispositions sont prises en compte dans le chapitre relatif aux immobilisations qui a été réécrit comme indiqué *supra*.

4.5.4. Prise en compte des avis futurs du CNoCP

Lorsque seront rendus de futurs avis dans le champ desquels se trouveront les chambres de métiers et de l'artisanat, il appartiendra aux ministères chargés de l'artisanat et du budget d'adapter en conséquence le référentiel des chambres de métiers et de l'artisanat.

4.6 Les passifs et le financement de l'actif

Le référentiel initial n'apportait pas de définition des passifs. Le référentiel a donc introduit dans sa troisième partie un thème sur les passifs qui est convergent avec la définition retenue pour l'Etat. Ainsi en particulier, a été supprimée la notion de « sans contrepartie au moins équivalente attendue » du tiers envers lequel l'établissement a une obligation.

Le chapitre relatif aux subventions d'investissement a été modifié afin de tenir compte des nouvelles règles sur le financement d'actifs déterminés, prises en s'inspirant de l'avis n°2011-10 du 8 décembre 2011 relatif à la présentation et à l'évaluation du financement de l'actif des établissements publics, comme indiqué *supra*.

4.7 Les états financiers

Le Conseil a examiné les bases juridiques actuelles, de niveau législatif et réglementaire, consacrées aux comptes des chambres de métiers et de l'artisanat. Ainsi, l'article 19 ter du code de l'artisanat (de niveau législatif) dispose qu'« un bilan, un compte de résultat et une annexe » sont publiés et transmis à l'autorité de tutelle. Selon l'article 28-1 – I. du code de l'artisanat (de niveau réglementaire), « Le compte de gestion retrace l'exécution du budget de chaque exercice, en fonctionnement et en investissement », le président de la chambre adresse le projet de compte de gestion au commissaire aux comptes, étant précisé que celui-ci exerce sa mission conformément aux dispositions des articles L. 823-9 à L. 823-18 du code de commerce. De plus, selon l'article 28-1 – II. du code de l'artisanat (également de niveau réglementaire), le compte de gestion est « complété des documents annexes suivants », parmi lesquels figurent le tableau de financement et le bilan en fin d'exercice.

Dans le cadre juridique actuel, le Conseil propose d'identifier dans le référentiel comptable des chambres de métiers et de l'artisanat le contenu des « comptes annuels », i.e. le modèle de bilan, le modèle de compte de résultat et les orientations qui doivent guider le producteur des comptes dans l'élaboration de l'annexe. Sur ce dernier point, il s'agit d'indiquer les mentions qui doivent figurer dans l'annexe et d'inclure dans le référentiel des modèles de tableaux-types. Le Conseil estime que, selon la réglementation en vigueur, le compte de gestion est plus large que les comptes annuels. Il suggère de rappeler aux établissements du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat que le commissaire aux comptes qu'ils nommeront procédera à des

vérifications spécifiques sur les documents transmis à l'assemblée générale et portant sur la situation financière et les comptes annuels.

Le Conseil recommande d'introduire dans les dispositions réglementaires la notion de comptes annuels, afin de les mettre en adéquation avec les dispositions législatives qui visent les documents de synthèse comptables (bilan, compte de résultat et annexe). La notion de compte de gestion ne devrait être, en tout état de cause, qu'un élément complémentaire de nature budgétaire.

Le Conseil souligne que la solution proposée dans le référentiel permet de produire des comptes annuels dans le cadre des comptes de gestion, compte tenu des délais nécessaires pour procéder à de telles évolutions réglementaires.

4.8 Les centres de formation des apprentis

Le Conseil a analysé la situation particulière des centres de formation des apprentis (CFA)¹⁵ gérés par un établissement du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat.

En effet, en application des dispositions issues du décret n° 2000-470 du 31 mai 2000 relatif au financement des CFA et des sections d'apprentissage, chaque centre de formation des apprentis « établit une comptabilité distincte de celle de l'organisme gestionnaire (...) » et les comptes des CFA « dont la comptabilité n'est pas tenue par un comptable public doivent être certifiés par un commissaire aux comptes ». Après la parution de ce décret, le ministère chargé du travail avait souhaité que tous les CFA appliquent des règles comptables unifiées, quel que soit le statut (public ou privé) de l'organisme gestionnaire, d'où la diffusion, par voie de circulaire de la délégation générale à l'emploi et à la formation professionnelle d'une « nomenclature comptable des centres de formation des apprentis » sur laquelle le Conseil national de la comptabilité avait été saisi et a rendu son avis le 1^{er} avril 2003. Aussi, le plan de comptes du référentiel initial des chambres de métiers et de l'artisanat tient compte de celui de la nomenclature spécifique des CFA.

Les CFA gérés par des chambres de métiers et de l'artisanat sont des services de ces chambres puisqu'ils ne disposent pas de la personnalité juridique.

¹⁵ Deux types de CFA existent : ceux gérés par un établissement public et ceux gérés sous forme d'association.

Ainsi, les comptes des CFA gérés par une chambre de métiers et de l'artisanat, qui font l'objet d'une comptabilité distincte, qui sont soumis en tant que tels à la certification des comptes, sont agrégés avec les comptes des autres services de la chambre pour produire les comptes annuels de l'établissement public du réseau des chambres de métiers et de l'artisanat.

4.9 Le conseil de la formation

Le conseil de la formation institué auprès des chambres de métiers et de l'artisanat de niveau régional et de Mayotte par le décret 2004-1165 du 2 novembre 2004 modifié « est chargé de fixer les priorités annuelles dans le domaine de la formation des chefs d'entreprises exerçant une activité artisanale en matière de gestion et de développement de leurs entreprises. Il est chargé d'affecter les fonds destinés à ces missions (...) ».

Etant donné que le conseil de la formation n'a pas de personnalité juridique et qu'il doit donc être considéré comme un quasi-service, certes spécifique, de la chambre, qu'en pareille situation l'Etat inclut dans ses comptes ceux des services et entités qui n'ont pas la personnalité juridique, que les membres du conseil de la formation sont issus des membres de la chambre et qu'enfin, l'ordonnateur des dépenses et des recettes du conseil de la formation est le président de la chambre, le Conseil considère que les comptes du conseil de la formation doivent être agrégés avec ceux de la chambre auprès de laquelle il est institué pour être inclus dans les comptes de la chambre de métiers et de l'artisanat en tant que personne morale, afin de donner une information complète sur l'activité de ladite chambre. Le Conseil considère que cette agrégation doit neutraliser les flux entre le conseil de la formation et les autres services de la chambre. Cette neutralisation devra intervenir au plus tard sur les comptes de l'exercice 2016, avec possibilité d'application anticipée. Pendant la période transitoire, les établissements pourront procéder à une agrégation sans neutralisation des flux réciproques.

4.10 Principales autres évolutions

Les travaux menés de manière collégiale ont conduit à proposer diverses autres évolutions du référentiel, dont :

- la clarification du fait générateur de la comptabilisation des subventions ;
- la suppression de la partie relative aux fonds dédiés, car cette technique appliquée dans les fondations et associations, n'est pas utilisée dans les établissements publics.

5. Date d'application

Le Conseil de normalisation des comptes publics est d'avis que les dispositions comptables du nouveau référentiel comptable des chambres de métiers et de l'artisanat soient appliquées pour les comptes clos le 31 décembre 2012.