

INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 10-032-M93 du 21 décembre 2010

NOR : BCR Z 10 00087 J

RÈGLEMENTATION BUDGÉTAIRE, FINANCIÈRE ET COMPTABLE DES ÉTABLISSEMENTS
PUBLICS À CARACTÈRE SCIENTIFIQUE, CULTUREL ET PROFESSIONNEL

ANALYSE

Tome 3 - Volumes 1 et 2 : " Tome comptable " : 2^{ème} mise à jour

Date d'application : 01/01/2011

MOTS-CLÉS

ÉTABLISSEMENT PUBLIC À CARACTÈRE SCIENTIFIQUE ET CULTUREL ; AGENT COMPTABLE ;
ORDONNATEUR ; COMPTABILITÉ ; BUDGET

DOCUMENTS À ANNOTER

Instruction codificatrice n° 00-076-M93 du 21 septembre 2000 ;
Instruction codificatrice n° 02-036-M93 du 29 avril 2002

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

EP												

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

*Sous-direction des dépenses de l'État et des opérateurs
Bureau CE-2B*

**MINISTÈRE DE
L'ÉDUCATION NATIONALE**

DIRECTION
DE L'ENSEIGNEMENT
SUPÉRIEUR

**MINISTÈRE
DE L'ÉCONOMIE
DES FINANCES
ET DE L'INDUSTRIE**

DIRECTION
DE LA COMPTABILITÉ
PUBLIQUE

INSTRUCTION M93

sur la réglementation budgétaire,
financière et comptable
des établissements publics à caractère scientifique,
culturel et professionnel

Tome comptable

La présente mise à jour de l'instruction codificatrice n° 02-036-M93 du 29 avril 2002 a pour objet de présenter les notions de changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs pour les établissements publics nationaux relevant de l'instruction budgétaire, financière et comptable M 9-3, non détaillées à ce jour dans les instructions M9, au sein d'un nouveau chapitre de l'instruction codificatrice.

Ce chapitre reprend les dispositions de l'avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 du Conseil de la normalisation des comptes publics (CNoCP) relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs. Les agents comptables pourront se référer à l'avis du CNoCP reproduit en annexe n° 5 du Tome 3 pour de plus amples informations et à la note de présentation de cet avis disponible sur le site <http://www.performance-publique.gouv.fr>.

Cet avis est applicable à compter du 1^{er} janvier 2011 et peut-être mis en œuvre lors de la clôture des comptes de l'exercice 2010.

Toute difficulté de mise en œuvre de la présente mise à jour devra être signalée à l'attention de la direction générale des Finances publiques, sous le timbre du bureau CE-2B.

LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ DE LA SOUS-DIRECTION
DES DÉPENSES DE L'ÉTAT ET DES OPÉRATEURS

FRANÇOIS TANGUY

PRÉSENTATION GÉNÉRALE DU TOME III

Le tome III intitulé « Tome comptable » comprend deux volumes et se décompose de la façon suivante :

TOME III - VOLUME I

TITRE 1 - COMPTABILITÉ

- Chapitre 1 : Principes généraux de la comptabilité
- Chapitre 2 : La tenue des comptabilités
- Chapitre 3 : Articulation budget - comptabilité
- Chapitre 4 : La nomenclature comptable
- Chapitre 5 : Les commentaires de comptes
- Chapitre 6 : Les opérations de fin et de début d'exercice

TOME III - VOLUME 2

TITRE 1 (SUITE)

- Chapitre 7 : Schémas comptables
- Chapitre 8 : La justification des comptes
- Chapitre 9 : Les documents de synthèse
- Chapitre 10 : La comptabilité matière
- Chapitre 11 : Changements de méthodes, changements d'estimation, corrections d'erreur

Annexes

TITRE 2 – COMPTE FINANCIER (à paraître)

Il existe un sommaire unique et une seule pagination pour l'ensemble de ce tome (les deux volumes confondus).

SOMMAIRE

PRÉAMBULE	3
PRÉSENTATION GÉNÉRALE DU TOME III	4
TITRE 1 COMPTABILITÉ.....	5
CHAPITRE 1 PRINCIPES GÉNÉRAUX DE COMPTABILITÉ	6
1. Les objectifs de la comptabilité.....	6
2. Les grands principes de base du plan comptable général.....	6
2.1. Le principe de prudence	6
2.2. Le principe de régularité.....	6
2.3. Le principe de sincérité	6
2.4. Le principe de permanence.....	7
2.5. Le principe de continuité de l'exploitation.....	7
2.6. Le principe de spécialisation des exercices	7
2.7. Le principe du nominalisme	7
2.8. Le principe de non-compensation	7
2.9. Le principe d'intangibilité du bilan d'ouverture	8
3. La comptabilité des établissements publics scientifique, culturel et professionnel (epscp).....	8
3.1. Une comptabilité inspirée du plan comptable général	8
3.2. Le cadre comptable	8
3.2.1. Codification.....	8
3.2.2. Critères de classement.....	10
3.2.3. Les procédures d'enregistrement	10
3.3. L'élaboration du plan comptable particulier des EPSCP	11
CHAPITRE 2 LA TENUE DES COMPTABILITÉS.....	12
1. La Comptabilité de l'ordonnateur.....	12
1.1. Principe.....	12
1.2. La notion de droits constatés.....	12
1.3. La comptabilité des engagements (au sens du décret du 29 décembre 1962)	13
1.4. La comptabilité de programme.....	13
1.4.1. La comptabilité de programme - Dépenses	13
1.4.2. Le suivi des recettes pluriannuelles	14
1.5. L'inventaire des biens	14
1.6. Les documents de la comptabilité de l'ordonnateur	14

1.6.1.	Les journaux	14
1.6.2.	Les titres de recettes.....	14
1.6.3.	Les bordereaux de titres de recettes	15
1.6.4.	Les ordres de réduction ou d'annulation de recettes.....	16
1.6.5.	Les titres d'extourne	16
1.6.6.	Les ordres de dépenses ou mandats	17
1.6.7.	Les bordereaux des mandats	17
1.6.8.	Les procédures de régularisation des sommes versées à tort	18
1.6.9.	Les mandats d'extourne	19
1.7.	Cas particulier des documents émis soit à l'initiative de l'ordonnateur, soit à l'initiative de l'agent comptable	19
1.7.1.	Les ordres de paiement	19
1.7.2.	Les avis de paiement.....	21
1.7.3.	Les certificats de réimputation.....	21
2.	La Comptabilité de l'agent comptable	22
2.1.	Référentiel comptable.....	22
2.2.	Forme et organisation.....	22
2.2.1.	La comptabilité générale.....	23
2.2.2.	La comptabilité analytique d'exploitation	23
2.2.3.	La comptabilité matière	23
2.2.4.	La comptabilité des engagements (au sens du plan comptable général).....	23
2.2.5.	La comptabilité de programme	24
2.3.	Règles d'enregistrement	24
2.4.	Les écritures de l'agent comptable.....	24
2.4.1.	Écritures de prise en charge d'un titre de recettes	24
2.4.2.	Écritures de prise en charge d'un ordre d'annulation ou de réduction de recette.....	25
2.4.3.	Écritures de prise en charge d'un mandat.....	26
2.4.4.	Écriture de prise en charge d'un ordre de reversement	26
2.4.5.	Comptabilisation des réimputations	26
2.4.6.	Les opérations de trésorerie	27
2.4.7.	Les opérations avec les comptes secondaires.....	27
2.4.8.	Les opérations avec les régisseurs	32
2.4.9.	Les opérations pour le compte de tiers et les opérations diverses.....	32
2.5.	Les documents comptables de l'agent comptable.....	32
2.5.1.	Le livre-journal	32
2.5.2.	Les journaux divisionnaires	32
2.5.3.	Le journal grand-livre	32
2.5.4.	La balance mensuelle.....	33
2.5.5.	Les justifications des comptes de bilan.....	33

CHAPITRE 3 ARTICULATION BUDGET-COMPTABILITÉ 39

1.	Le cadre général du budget d'un epscp.....	39
2.	complémentarité des démarches budgétaire et comptable	39
3.	Les deux concepts majeurs du budget de l'epscp	40
3.1.	La capacité d'autofinancement.....	40
3.2.	La variation prévisionnelle du fonds de roulement net global	41
3.3.	l'intégration de ces deux concepts dans le budget des EPSCP.....	43
3.3.1.	la capacité d'autofinancement prévisionnelle	43
3.3.2.	La variation prévisionnelle du fonds de roulement net global	43
4.	Classification des opérations.....	51
4.1.	Opérations classiques	51
4.2.	Définition des opérations d'ordre.....	51
5.	Services à comptabilité distincte.....	52

CHAPITRE 4 LA NOMENCLATURE COMPTABLE 53

CHAPITRE 5 LES COMMENTAIRES DES COMPTES..... 80

1.	Comptes de Classe 1 : COMPTES DE CAPITAUX	80
2.	Comptes de Classe 2 : COMPTES D'IMMOBILISATIONS	97
2.1.	Définition des immobilisations	97
2.2.	Classement des immobilisations	98
2.3.	Amortissement des immobilisations	98
2.4.	Modalités d'évaluation des immobilisations.....	98
2.5.	La comptabilisation des biens affectés.....	100
2.6.	Commentaires des comptes de classe 2.....	100
3.	Comptes de Classe 3 : comptes de stocks et d'en-cours.....	125
3.1.	Définition	125
3.2.	Évaluation des stocks	125
3.2.1.	A la date d'entrée des stocks et productions en cours dans le patrimoine de l'établissement.....	125
3.2.2.	A l'inventaire.....	126
3.2.3.	A l'arrêté des comptes	126
3.2.4.	Évaluation des stocks détenus à l'étranger	127
3.3.	Classement	127
3.4.	Méthodes de suivi d'inventaire.....	128
3.4.1.	Le système de l'inventaire intermittent	128
3.4.2.	Le système de l'inventaire permanent	129

4.	Comptes de Classe 4 : Comptes de tiers	131
5.	Comptes de Classe 5 : Comptes financiers	189
6.	Comptes de Classe 6: Comptes de charges	202
6.1.	Principes généraux	202
6.2.	Dispositions d'ordre pratique.....	203
7.	Comptes de Classe 7 Comptes de produits	229
8.	Comptes de Classe 8 : comptes spéciaux	239

CHAPITRE 6 LES OPÉRATIONS DE FIN ET DE DÉBUT D'EXERCICE..... 247

1.	Les opérations de fin d'exercice : principes généraux.....	247
1.1.	Objectifs des opérations de fin d'exercice	247
1.2.	Période complémentaire - Période d'inventaire	247
1.3.	Cas particulier des opérations de trésorerie	248
2.	Les opérations budgétaires et comptables d'ordre de fin d'exercice.....	248
2.1.	Les opérations réalisées pendant la période complémentaire.....	248
2.1.1.	Procédure	248
2.2.	Les charges à payer et/ou factures non parvenues et les produits à recevoir	249
2.2.1.	Principe	249
2.2.2.	Procédure en matière de dépenses	249
2.2.3.	Procédure en matière de recettes	251
2.3.	Les charges constatées d'avance et les produits comptabilisés d'avance.....	253
2.3.1.	Principe	253
2.3.2.	Procédure en matière de dépense	254
2.3.3.	Procédure en matière de recettes.....	256
2.4.	Les charges à répartir	257
2.4.1.	Principe	257
2.4.2.	Procédure de transfert de charges à des comptes de bilan	258
2.5.	Les amortissements	259
2.5.1.	L'amortissement	259
2.5.2.	La neutralisation de l'amortissement.....	262
2.6.	La réintégration au compte de résultat des subventions d'investissement	263
2.6.1.	Définition des subventions d'investissement.....	263
2.6.2.	Principe de comptabilisation.....	264
2.6.3.	Procédure de réintégration au compte de résultat des subventions d'investissement finançant des immobilisations amortissables	264
2.6.4.	Procédure de réintégration au compte de résultat des subventions d'investissement finançant des immobilisations non amortissables	265
2.6.5.	Procédure budgétaire et comptable	265

2.7.	Les provisions	266
2.7.1.	Principe	266
2.7.2.	Procédure budgétaire et comptable	267
2.8.	La variation des stocks	268
2.8.1.	Le système de l'inventaire intermittent	268
2.8.2.	Le système de l'inventaire permanent	270
2.9.	Les virements au compte de production immobilisée	271
2.9.1.	Principe	271
2.9.2.	Procédure	271
2.10.	Les intérêts courus	272
2.10.1.	Principe	272
2.10.2.	Intérêts courus non échus à payer	272
2.10.3.	Intérêts courus non échus à recevoir	272
2.11.	Synthèse des opérations budgétaires et comptables d'ordre	273
2.12.	Cas particulier des opérations de sortie du bilan d'éléments d'actif	274
2.12.1.	Cessions de valeurs mobilières de placement	274
2.12.2.	Cessions d'immobilisations	275
2.12.3.	Réforme des biens appartenant aux établissements	276
2.12.4.	Restitution ou réforme des biens remis en dotation ou en affectation	276
3.	Les opérations comptables de fin d'exercice	277
3.1.	L'arrêté des écritures.....	277
3.1.1.	Principe	277
3.1.2.	Procédure	277
3.2.	Établissement de la balance définitive	277
3.3.	Liste des opérations comptables d'ordre de fin d'exercice	277
3.4.	L'établissement des documents de synthèse	278
4.	Les opérations comptables de début d'exercice	278
4.1.	La reprise des balances d'entrée	278
4.2.	L'affectation du résultat de l'exercice précédent	278
4.2.1.	Cas où le résultat de l'exercice précédent est excédentaire	278
4.2.2.	Cas où le résultat de l'exercice précédent est déficitaire	279

TITRE 1

COMPTABILITÉ

CHAPITRE 1

PRINCIPES GÉNÉRAUX DE COMPTABILITÉ

1. LES OBJECTIFS DE LA COMPTABILITÉ

D'une manière générale, la comptabilité est un système d'organisation de l'information financière permettant :

- de saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées ;
- de fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conforme aux besoins des divers utilisateurs intéressés.

Pour garantir la qualité et la compréhension de l'information, toute comptabilité implique :

- le respect de principes ;
- une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification ;
- la mise en œuvre de méthodes et de procédures ;
- l'utilisation d'une terminologie commune.

A cet effet, la comptabilité est tenue en français et elle doit être organisée de telle sorte qu'elle permette :

- la saisie complète, l'enregistrement chronologique et la conservation des données de base ;
- la disponibilité des informations élémentaires et l'établissement, en temps opportun, d'états dont la production est prévue ou requise ;
- le contrôle de l'exactitude des données et des procédures de traitement.

2. LES GRANDS PRINCIPES DE BASE DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

Les principes énoncés ci-après sont fixés par le plan comptable général et repris ou explicités par le Code de commerce. Bien entendu, ils visent expressément les entreprises privées.

Toutefois, chacun d'eux trouve son application dans les établissements publics, notamment dans les EPSCP, et certains figurent même explicitement dans la réglementation de ces établissements, comme le principe de spécialisation des exercices ou le principe de non-compensation entre les comptes. C'est pourquoi, il est apparu utile de les rappeler ici.

2.1. LE PRINCIPE DE PRUDENCE

La prudence est l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et les résultats de l'entreprise.

2.2. LE PRINCIPE DE RÉGULARITÉ

La régularité est la conformité aux règles et procédures en vigueur.

2.3. LE PRINCIPE DE SINCÉRITÉ

La sincérité est l'application de bonne foi de ces règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations.

A cet effet, la comptabilité saisit et classe toutes les données nécessaires à la réalisation de son objet, pour autant qu'elles puissent être quantifiées, c'est-à-dire exprimées en nombres d'unités appropriées.

Ces données de base sont enregistrées sans retard afin qu'elles puissent être traitées en temps opportun.

Les informations comptables doivent donner à leurs utilisateurs une description adéquate, loyale, claire, précise et complète des opérations, événements et situations.

2.4. LE PRINCIPE DE PERMANENCE

La cohérence des informations comptables au cours des périodes successives implique la permanence dans l'application des règles et procédures. Toute exception à ce principe de permanence doit être justifiée par la recherche d'une meilleure information.

En cas de modification, il convient, pour la période de transition, de communiquer, avec les informations établies selon la nouvelle méthode, toutes précisions utiles sur les incidences comptables résultant du changement.

2.5. LE PRINCIPE DE CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

Le Code de commerce prévoit que « Pour l'établissement des comptes annuels, le commerçant, personne physique ou morale, est présumé poursuivre ses activités » (C.C. art. 14).

Pour les établissements publics, le même principe est appliqué puisqu'on se place toujours dans la perspective d'une continuité de l'existence de l'établissement et donc de la poursuite de ses missions et non d'une dissolution de l'établissement.

2.6. LE PRINCIPE DE SPÉCIALISATION DES EXERCICES

Le principe de spécialisation des exercices, également appelé principe d'autonomie ou d'indépendance des exercices, se traduit par le découpage de la vie continue des entreprises en exercices comptables. Sauf dérogation exceptionnelle, l'exercice comptable dure un an.

Au terme de cet exercice comptable, le résultat de la gestion de l'entreprise est déterminé et l'on peut effectuer des prévisions sur le résultat futur.

Ce même principe se retrouve dans le secteur des établissements publics et est même conforté par la règle de l'annualité budgétaire.

2.7. LE PRINCIPE DU NOMINALISME

Ce principe est également désigné sous les termes de « principe des coûts historiques » ou de « stabilité de l'unité monétaire ».

Il consiste à respecter la valeur nominale de la monnaie sans tenir compte des variations de son pouvoir d'achat. Cela conduit donc à considérer que l'unité monétaire est une unité de mesure stable et qu'ainsi on peut additionner la monnaie nationale de différentes époques.

2.8. LE PRINCIPE DE NON-COMPENSATION

Selon les termes du plan comptable général (article 410-5) « Les opérations sont enregistrées dans les comptes dont l'intitulé correspond à leur nature. La compensation [des comptes] est interdite, sauf lorsqu'elle est expressément prévue par les dispositions en vigueur » (par exemple, les rabais, remises et ristournes).

2.9. LE PRINCIPE D'INTANGIBILITÉ DU BILAN D'OUVERTURE

Selon les termes du code de commerce (art. 13) et du plan comptable général (Art. 130-2), « Le bilan d'ouverture d'un exercice correspond au bilan de clôture avant répartition de l'exercice précédent. ».

3. LA COMPTABILITÉ DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS SCIENTIFIQUE, CULTUREL ET PROFESSIONNEL (EPSCP)

3.1. UNE COMPTABILITÉ INSPIRÉE DU PLAN COMPTABLE GÉNÉRAL

L'article 44 du décret n° 94-39 du 14 janvier 1994 modifié relatif au budget et au régime financier des EPSCP prévoit que « Le plan comptable particulier des EPSCP, conforme au plan comptable général est approuvé conjointement par le ministre chargé de l'enseignement supérieur et le ministre chargé du budget après avis du Conseil national de la comptabilité. ».

En effet, bien que conçu au départ en fonction des besoins précis des entreprises à caractère industriel ou commercial, le plan comptable général s'est révélé à l'expérience un excellent cadre normalisé pour la description de l'activité des EPSCP, notamment dans la mesure où ces établissements effectuent à la fois des opérations de caractère "administratif" et des opérations de caractère "industriel ou commercial".

C'est pourquoi le plan comptable des EPSCP figurant dans la présente instruction s'inspire le plus largement possible du plan comptable général tout en tenant compte des spécificités de ces établissements.

Il permet aussi aux EPSCP d'avoir une comptabilité qui permette de dégager des éléments et des données comptables connus de tous leurs interlocuteurs, qu'ils soient publics ou privés.

3.2. LE CADRE COMPTABLE

Conformément aux dispositions du plan comptable général, la classification des comptes dans le plan comptable type des EPSCP se caractérise par le choix d'un mode de codification décimale et l'adoption de critères de classement des opérations dans les comptes ouverts à cet effet.

3.2.1. Codification

Le numéro de code participe, avec l'intitulé du compte qui l'accompagne, à l'identification de l'opération enregistrée en comptabilité.

La codification du plan de comptes permet :

- le tri des opérations par grandes catégories (répartition dans les classes de comptes) ;
- l'analyse plus ou moins développée de ces opérations au sein de chacune des catégories visées ci-dessus (par l'utilisation d'une structure décimale des comptes).

L'ensemble de ces dispositions facilite les regroupements en postes, puis en rubriques, nécessaires à la production des documents de synthèse normalisés.

3.2.1.1. Répartition des opérations par classes de comptes

Les opérations relatives au bilan sont réparties dans les cinq classes de comptes suivantes :

- classe 1 : comptes de capitaux (dotations, emprunts et dettes assimilées) ;
- classe 2 : comptes d'immobilisations ;
- classe 3 : comptes de stocks et en-cours ;
- classe 4 : comptes de tiers ;

- classe 5 : comptes financiers.

Les opérations relatives au résultat sont réparties dans les deux classes de comptes suivantes :

- classe 6 : comptes de charges ⁽¹⁾ ;
- classe 7 : comptes de produits ⁽¹⁾.

La classe 8 est affectée aux comptes spéciaux.

3.2.1.2. Structure décimale des comptes

Le numéro de chacune des classes 1 à 8 constitue le premier chiffre des numéros de tous les comptes de la classe considérée.

Chaque compte peut lui-même se subdiviser. Le numéro de chaque compte commence toujours par le numéro du compte ou sous-compte dont il constitue une subdivision.

En comptabilité générale, la position du chiffre, au-delà du premier, dans le numéro affecté au compte a une valeur indicative pour l'analyse de l'opération enregistrée à ce compte.

☞ Signification de la terminaison zéro. *Dans les comptes à deux chiffres, le zéro terminal a une signification pour le classement des opérations en fonction des critères énoncés plus loin (exemple : compte 70 « Ventes »).*

Dans les comptes à trois chiffres (et plus), le zéro terminal (ou la série terminale de zéros) a une signification de regroupement de comptes ou de compte global :

- le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte de regroupement lorsque les opérations ont fait, pour des besoins d'analyse, l'objet d'un classement préalable dans les comptes de même niveau se terminant par les chiffres de 1 à 8 (exemple : 410 « Clients et comptes rattachés » utilisé pour regrouper les comptes 411 à 418).
- le compte de terminaison zéro est utilisé comme compte global lorsque aucune analyse ne s'impose pour les opérations à classer de niveau immédiatement supérieur. Les établissements peuvent inscrire directement la totalité des opérations concernées dans les comptes de niveau supérieur ou, dans un souci d'homogénéité du plan de comptes, ouvrir un compte de même intitulé en lui adjoignant un (ou plusieurs) zéro(s) à sa droite (exemple : 50 « Valeurs mobilières de placement » ou 500 « Valeurs mobilières de placement »).

Toutefois, cette utilisation du zéro ne peut avoir pour effet de faire obstacle à la présentation normalisée des documents de synthèse. ⁽²⁾

☞ Signification des terminaisons 1 à 8.

Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de terminaison 1 à 8 ont la même signification que celle des comptes à terminaison zéro.

Une liaison a été établie entre les comptes de dépréciation au bilan (28, 29, 39, 49, 59) et les comptes de dotations et de reprises correspondants du compte de résultat (68, 78). Il en est également ainsi entre certains comptes de charges et de produits (exemple : 65 « Autres charges de gestion courante » et 75 « Autres produits de gestion courante »).

Un intitulé d'ensemble « Autres charges externes » a été réservé aux comptes 61 et 62 qui recensent toutes les charges autres que les achats, en provenance des tiers.

¹ Charges et produits sont ensuite soldés par un compte de la classe 1 : 12 « résultat de l'exercice »

² C'est ainsi que les dépréciations (amortissements et provisions) qui s'appliquent aux postes d'actif ne peuvent pas être regroupées ou inscrites directement dans un seul compte (280, par exemple pour les amortissements des immobilisations) quand elles doivent être indiquées séparément dans le bilan pour chacun des postes concernés.

Les intitulés « Services extérieurs » et « Autres services extérieurs » permettent seulement de les différencier pour faciliter les traitements comptables.

Dans les comptes à trois chiffres (et plus), les terminaisons 1 à 8 enregistrent le détail des opérations normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur (ou par le compte de même niveau de terminaison zéro).

Dans les comptes de la classe 4, la terminaison 8 est utilisée pour caractériser les produits à recevoir et les charges à payer rattachés aux comptes qu'ils concernent.

Dans les comptes de gestion, la terminaison 8 est le plus généralement affectée à l'enregistrement des opérations autres que celles détaillées par ailleurs dans les comptes de même niveau se terminant par 1 à 7.

Signification de la terminaison 9.

Dans les comptes à deux chiffres, les comptes de bilan se terminant par 9 identifient les provisions pour dépréciation de chaque classe correspondante (29, 39, 49, 59).

Dans les comptes à trois chiffres (et plus), pour les comptes de bilan et les comptes de gestion, la terminaison 9 permet d'identifier les opérations de sens contraire à celles normalement couvertes par le compte de niveau immédiatement supérieur et classées dans les subdivisions se terminant de 1 à 8 (exemple : 409 « Fournisseurs débiteurs » alors que le compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » est normalement créditeur, ainsi que les comptes 401 et 408).

3.2.2. Critères de classement

Les critères de classement des opérations retenus dans le plan de comptes assurent l'homogénéité interne des classes et des comptes à deux chiffres en fonction des catégories économiques d'opérations qu'ils sont destinés à regrouper.

C'est ainsi que la notion de « comptes rattachés » figurant dans le plan de comptes a pour but d'assurer le recensement de toutes les opérations se rapportant au même agent économique : par exemple, le compte 40 regroupe toutes les dettes envers les fournisseurs, qu'il s'agisse des factures en compte fournisseurs, des effets à payer ou des factures non parvenues.

Indépendamment de cette cohérence interne du plan de comptes, l'établissement des documents de synthèse nécessite une répartition des opérations enregistrées en comptabilité selon des critères généraux de classement :

- au bilan : classement en fonction de la destination des biens dans l'établissement (immobilisations, stocks ...). Lorsque les biens acquis ou produits par l'établissement ont une destination polyvalente (vente, location ou utilisation par l'établissement lui-même), en attendant un classement définitif (stocks ou immobilisations), leurs coûts sont inscrits initialement dans les comptes de charges et inventoriés dans les stocks. Leur transfert, le cas échéant, dans les immobilisations, est irréversible ;
- dans le compte de résultat : classement en fonction de la nature des charges et des produits constitutifs du résultat de l'exercice.

3.2.3. Les procédures d'enregistrement

Pour que les comptes soient équilibrés, il est indispensable que, pour chaque opération, un compte soit débité et l'autre crédité, selon une méthode appelée « partie double » qui permet de dégager de l'analyse des ressources et des emplois de l'établissement l'égalité suivante :

$$\text{Biens} + \text{Charges} = \text{Dettes} + \text{Produits}$$

Pour que cette égalité soit toujours respectée, il est nécessaire que les comptes de biens et de charges fonctionnent de la même manière et que les comptes de produits et de dettes fonctionnent également d'une manière identique mais inverse de la précédente.

A cet effet, il a été convenu que:

- les comptes de biens et charges (emplois) augmentent au débit et diminuent au crédit ;
- les comptes de dettes et de produits (ressources) augmentent au crédit et diminuent au débit.

3.3. L'ÉLABORATION DU PLAN COMPTABLE PARTICULIER DES EPSCP

Le plan comptable particulier des EPSCP a été établi conjointement par le ministre chargé de l'enseignement supérieur et par le ministre chargé du budget, auxquels ont été associés des représentants des établissements intéressés.

Soumis au Conseil national de la comptabilité, ce dernier, réuni en assemblée plénière, a donné un avis favorable le 7 décembre 1999 (avis n°99-12).

Il a fait ensuite l'objet d'une approbation conjointe du ministre chargé de l'enseignement supérieur et du ministre chargé du budget, conformément aux dispositions de l'article 44 du décret n°94-39 du 14 janvier 1994 modifié relatif au budget et au régime financier des EPSCP.

Cette nomenclature est applicable par l'ensemble des EPSCP à compter du 1er janvier 2001.

Aucune modification ne peut être apportée au plan comptable ainsi approuvé sans l'autorisation conjointe du ministre chargé de l'enseignement supérieur et du ministre chargé du budget.

Cette règle s'applique aussi bien à l'ouverture ou à la suppression des comptes qu'à la modification de leurs conditions de fonctionnement.

Les établissements ont toutefois la faculté de subdiviser, en fonction de leurs besoins, et dans le strict respect des critères de classement et des règles de codification définis par le plan comptable général, les comptes dont l'ouverture a été autorisée. Ils doivent informer les autorités de tutelle de ces subdivisions dans les meilleurs délais.

CHAPITRE 2

LA TENUE DES COMPTABILITÉS

Le présent chapitre traite successivement de la tenue de la comptabilité chez l'ordonnateur et chez l'agent comptable. A cette occasion, sont indiquées les mentions obligatoires devant figurer sur les documents comptables élaborés par chacun d'entre eux, sans que ne soit donné un modèle type pour chaque document.

1. LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR

1.1. PRINCIPE

L'article 10 du décret n°62-1587 du 29 décembre 1962 prévoit « Les ordres donnés par les ordonnateurs sont retracés dans des comptabilités tenues selon les règles générales définies par le ministre des finances, et selon des règles particulières fixées par le ministre des finances et le ministre intéressé ».

La comptabilité tenue par les ordonnateurs est habituellement désignée sous les termes de "comptabilité administrative".

La comptabilité administrative embrasse, pour l'ensemble du budget, tout ce qui concerne :

- la constatation des droits de l'établissement et la mise en recouvrement des produits, qui se traduisent par l'émission d'un ordre de recettes, désigné communément sous le vocable titre de recettes ;
- l'engagement, la liquidation et le mandatement des dépenses, qui se traduisent par l'émission d'un mandat.

Par ailleurs, l'article 21 du décret n°53-1227 du 10 décembre 1953 précise qu'il doit être fait recette au budget de l'établissement du montant intégral des produits et qu'il doit être imputé en dépense à ce même budget le montant intégral des charges. Sauf dérogation expressément prévue par la réglementation, toute contraction entre les dettes et les créances est donc interdite.

La comptabilité administrative, établie année par année, a notamment pour objet :

- de suivre l'exécution du budget en rapprochant les droits constatés des prévisions budgétaires ;
- de permettre la certification, en toute connaissance de cause, des documents soumis par l'agent comptable au visa de l'ordonnateur (compte financier).

La comptabilité administrative est tenue en partie simple alors que la comptabilité de l'agent comptable est tenue en partie double.

1.2. LA NOTION DE DROITS CONSTATÉS

La comptabilité des EPSCP est tenue selon le principe des "droits constatés".

Ce qui signifie que sont imputés :

- *en recettes budgétaires, le montant des titres de recettes* émis par le ou les ordonnateurs concernant l'exercice intéressé et pris en charge par l'agent comptable, et non pas le montant des encaissements effectivement réalisés ;
- *en dépenses budgétaires, le montant des mandats* émis par le ou les ordonnateurs concernant l'exercice intéressé et pris en charge par l'agent comptable, et non pas le montant des paiements effectués.

La comptabilité, tout comme le budget, s'attache à constater les droits existant au profit ou à l'encontre de l'EPSCP, afin de déterminer le véritable enrichissement ou le véritable appauvrissement intervenu au cours de l'exercice et non pas seulement à justifier les différences de disponibilités constatées en fin d'exercice.

1.3. LA COMPTABILITÉ DES ENGAGEMENTS (AU SENS DU DÉCRET DU 29 DÉCEMBRE 1962)

L'article 11 du décret du 14 janvier 1994 précise que « Les ordonnateurs tiennent une comptabilité des engagements qui permet de suivre l'exécution du budget et l'évolution de la disponibilité des crédits. »

L'engagement est défini par l'article 29 du décret du 29 décembre 1962 comme "l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge."

L'engagement doit précéder tout commencement de l'opération qui entraîne la dépense. Il revêt deux aspects : l'engagement juridique et l'engagement comptable.

L'engagement comptable consiste à affecter une partie des crédits budgétaires à la réalisation de la dépense qui résulte de l'engagement juridique.

L'engagement comptable doit toujours précéder l'engagement juridique. En effet, l'ordonnateur ne peut contracter et signer un engagement juridique avec certitude que si l'écriture correspondante a été préalablement passée dans sa comptabilité administrative.

L'engagement juridique est un acte administratif qui, directement ou indirectement, doit se traduire par une dépense immédiate ou future (marché, commande etc.).

La tenue d'une comptabilité des engagements est donc la condition d'une bonne gestion financière car elle doit en tout état de cause permettre de connaître à tout moment, sur une ligne budgétaire donnée, le montant des crédits disponibles par comparaison entre le montant des crédits ouverts et le montant cumulé des dépenses engagées.

Cette comptabilité n'est pas soumise à un formalisme particulier.

La comptabilité des engagements, telle qu'elle est définie ci-dessus, est propre aux établissements publics nationaux soumis aux règles de la comptabilité publique. Elle est tenue par l'ordonnateur.

Pour le plan comptable général, sont à rattacher à l'exercice, les produits acquis à cet exercice et les charges correspondant aux réceptions de marchandises ou aux services consommés au cours dudit exercice.

Il existe donc une approche différente entre le décret de 1962 et les principes retenus par le PCG; ce dernier retient la notion de période alors que le décret de 1962 prévoit une impossibilité de contracter un engagement juridique si pour la période considérée il ne reste pas de crédits disponibles sur la ligne budgétaire.

1.4. LA COMPTABILITÉ DE PROGRAMME

1.4.1. La comptabilité de programme - Dépenses

La comptabilité de programme a pour objet de décrire l'exécution des programmes d'investissement pluriannuels auxquels procède l'établissement pour réaliser sa politique d'intervention.

Elle est tenue soit par l'ordonnateur, soit par l'agent comptable, en fonction de l'organisation propre à chaque établissement.

Les dispositions régissant l'ensemble de la comptabilité de programme sont décrites dans l'instruction n° 95-023 M9 du 15 février 1995 de la direction générale de la comptabilité publique.

1.4.2. Le suivi des recettes pluriannuelles

A l'instar du suivi des programmes pluriannuels d'investissement, il a paru nécessaire de mettre en place un suivi comptable hors bilan des recettes pluriannuelles des EPSCP.

Ce suivi est réalisé par l'intermédiaire du compte 808.

1.5. L'INVENTAIRE DES BIENS

L'article 36 du décret du 14 janvier 1994 prévoit que chaque EPSCP tient un inventaire permanent de tous les biens mobiliers et immobiliers dont il dispose.

L'inventaire distingue les biens propres des biens affectés ou mis à disposition.

L'inventaire est unique pour l'EPSCP.

Il appartient à l'ordonnateur principal de prévoir les procédures adéquates pour établir l'inventaire physique.

Cet inventaire physique est complété de l'inventaire comptable tenu par l'agent comptable.

1.6. LES DOCUMENTS DE LA COMPTABILITÉ DE L'ORDONNATEUR

1.6.1. Les journaux

L'ordonnateur tient, par exercice :

- un journal des titres de recettes, formé par la réunion des bordereaux-journaux des titres de recettes;
- un journal des ordres de réduction ou d'annulation de recettes, formé par la réunion des bordereaux journaux des ordres d'annulation ou de réduction de recettes ;
- un journal des ordres de reversement, formé par la réunion des bordereaux- journaux des ordres de reversement ;
- un journal des mandats, formé par la réunion des bordereaux d'émission des mandatements émis ;
- un livre d'enregistrement, par subdivisions budgétaires, des titres de recettes et des mandats donnant le développement des inscriptions portées sur les bordereaux-journaux, qui peut être scindé en deux registres distincts : l'un pour les recettes, l'autre pour les dépenses ;
- un livre d'enregistrement par subdivisions budgétaires des engagements de dépenses.

Il tient par ailleurs, sans considération d'exercice, un livre d'inventaire qui décrit :

- d'une part, les éléments constituant le passif de l'établissement ;
- et d'autre part, les éléments de l'actif au fur et à mesure de leur acquisition ou de leur création.

1.6.2. Les titres de recettes

1.6.2.1. Principe

Il est précisé que les termes « titres de recettes » et « ordre de recettes » sont synonymes et peuvent être utilisés indifféremment.

Le titre de recettes est le document établi par le ou les ordonnateurs des EPSCP pour constater les droits de l'établissement.

Les titres de recettes peuvent être soit individuels, soit collectifs.

Il est précisé que les titres de recettes portent un numéro d'ordre dans une série unique ininterrompue par exercice ouverte, soit au niveau de l'établissement, soit au niveau de chaque composante ou service commun doté d'un budget propre intégré, en fonction du choix de gestion retenu par l'établissement.

Les titres de recettes individuels ou collectifs sont compris dans la même série de numéros d'ordre.

1.6.2.2. Les titres de recettes individuels

Les titres de recettes sont dits individuels lorsqu'ils ne concernent qu'une seule créance et un seul débiteur.

1.6.2.3. Les titres de recettes collectifs

Les titres de recettes sont dits collectifs lorsqu'ils concernent plusieurs créances de même nature de divers redevables.

Le titre de recettes collectif est établi pour le montant global de l'ensemble des créances et correspond à la recette budgétaire totale.

A titre d'exemple, les recettes issues de la formation continue, de l'hébergement peuvent donner lieu à émission de titres de recettes collectifs.

1.6.3. Les bordereaux de titres de recettes

1.6.3.1. Le bordereau de transmission des titres de recettes

Les titres individuels et collectifs de recettes sont récapitulés par les services ordonnateurs sur un bordereau de transmission envoyé à l'agent comptable.

Les bordereaux de transmission des titres de recettes sont numérotés dans une série continue par exercice soit au niveau de l'établissement, soit au niveau de chaque composante ou service commun doté d'un budget propre intégré selon le choix de gestion retenu par l'établissement. Il n'existe qu'une série unique de bordereaux de transmission des titres de recettes, que ces derniers soient individuels ou collectifs.

Le montant total correspond au montant total des titres transmis par l'ordonnateur.

Il ne fait pas l'objet d'une reprise de l'antérieur.

1.6.3.2. Les bordereaux-journaux des titres de recettes

Ce document est édité après la prise en charge par l'agent comptable des titres transmis par l'ordonnateur par l'intermédiaire des bordereaux de transmission.

Un exemplaire est transmis à l'ordonnateur pour enregistrement dans sa comptabilité administrative. Un exemplaire est également adressé au juge des comptes à l'appui des titres de recettes et des pièces justificatives correspondantes.

Il est fait total du montant des titres de recettes pris en charge pour le bordereau concerné et du cumul depuis le début de l'exercice budgétaire.

La numérotation du bordereau-journal est celle du bordereau de transmission.

1.6.3.3. Le bordereau de transmission des titres non admis

A réception du bordereau de transmission des titres de recettes, l'agent comptable peut ne pas prendre en charge certains titres pour différents motifs.

Il récapitule ces titres non admis sur un bordereau de transmission des titres non admis qu'il adresse à l'ordonnateur accompagné des titres de recettes non admis.

Les bordereaux de transmission des titres de recettes non admis sont numérotés dans une série continue par exercice suivant la logique retenue pour les bordereaux de transmission.

1.6.4. Les ordres de réduction ou d'annulation de recettes

1.6.4.1. Principe

L'ordonnateur procède à l'émission d'un ordre d'annulation ou de réduction de recettes dans les cas suivants :

- régularisation d'une erreur de liquidation commise au préjudice du débiteur ;
- régularisation dans le fondement même de la créance ;
- constatation de rabais, remises, ristournes consentis à ses clients par un établissement effectuant des opérations commerciales ;
- transaction entre l'établissement et son débiteur.

Les ordres d'annulation et les ordres de réduction sont numérotés dans une seule et même série unique par exercice soit au niveau de l'établissement, soit au niveau de chaque composante ou service commun doté d'un budget propre intégré selon le choix retenu par l'établissement pour la numérotation des titres de recettes.

1.6.4.2. Procédure de réduction ou d'annulation de recettes

Selon que la régularisation intervient avant ou après la clôture de l'exercice, deux procédures différentes sont mises en œuvre.

Avant la clôture de l'exercice

L'ordonnateur émet les ordres de réduction ou d'annulation de recettes selon les modalités énoncées à l'article précédent. Ces ordres sont récapitulés sur un bordereau de transmission spécifique, numéroté suivant la même logique que celle retenue pour les bordereaux des titres de recettes émis.

Après contrôle de l'agent comptable, les ordres de réduction ou d'annulation de recettes pris en charge donnent lieu à l'émission d'un bordereau-journal des ordres de réduction ou d'annulation des titres. Le cas échéant, les ordres de réduction ou d'annulation non admis sont récapitulés sur un bordereau de transmission des ordres de réduction ou d'annulation de recettes non admis.

En fin d'exercice, l'ordonnateur vérifie que le total net des recettes à prendre en charge par l'agent comptable au titre de l'exercice considéré est égal au total cumulé du dernier bordereau-journal des titres de recettes, déduction faite du total des bordereaux-journaux des ordres d'annulation ou de réduction de recettes.

Après la clôture de l'exercice

Les régularisations sur recettes de l'exercice précédent donnent lieu à émission :

- d'une part, d'un mandat, au nom de l'agent comptable, imputé sur les crédits du chapitre intéressé, numéroté dans la série normale des mandats ;
- et d'autre part, d'un ordre de réduction ou d'annulation de recettes, joint à l'appui du mandat.

Dans ce cas, les ordres de réduction ou d'annulation de recettes ne sont pas répertoriés sur un bordereau de transmission. Ils ne constituent qu'un document annexé au mandat. En effet, la recette initialement constatée est atténuée par le mandat et non par l'ordre d'annulation ou de réduction de recettes.

1.6.5. Les titres d'extourne

Ces titres sont émis en début d'exercice pour justifier les écritures d'extourne, également appelées contre-passations, relatives aux produits à recevoir comptabilisés à la fin de l'exercice précédent.

La technique des produits à recevoir est détaillée dans le chapitre relatif aux opérations de fin d'exercice du présent titre.

Ils sont émis et pris en charge suivant les mêmes procédures que les autres titres de recettes.

Ils sont récapitulés sur des bordereaux de transmission des titres d'extourne émis, des bordereaux-journaux des titres d'extourne, et éventuellement des bordereaux de transmission des titres d'extourne non admis.

1.6.6. Les ordres de dépenses ou mandats

Il est précisé que les termes "ordres de dépenses" et "mandats" sont synonymes et peuvent être employés indifféremment.

1.6.6.1. Principe

Le mandat est le document émis par l'ordonnateur par lequel il donne, conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre de payer la dette de l'établissement.

Les mandats peuvent être soit individuels soit collectifs.

Ils doivent comporter les renseignements et références d'ordre administratif, budgétaire et comptable propres à assurer l'exécution et le contrôle de la dépense.

Les mandats, qu'ils soient individuels ou collectifs, portent un numéro d'ordre dans une série unique ininterrompue par exercice, ouverte soit au niveau de l'établissement, soit au niveau de chaque composante ou service commun doté d'un budget propre intégré en fonction du choix de gestion retenu par l'établissement.

1.6.6.2. Les mandats individuels

Les mandats individuels concernent un seul créancier et une seule catégorie de dépense.

Les mandats induisant un paiement en numéraire donnent lieu à émission d'un avis de paiement.

1.6.6.3. Les mandats collectifs

La procédure du mandat collectif peut être utilisée lorsque les trois conditions suivantes sont réunies :

- dépenses payées selon le même mode de règlement ;
- dépenses payées sur le même chapitre budgétaire ;
- dépenses rattachées au même exercice d'origine.

Le mandat collectif est établi pour le montant global de l'ensemble des dettes et correspond à la charge budgétaire totale.

La procédure du mandat collectif permet de limiter le nombre des mandats. Elle doit toutefois être justifiée par l'importance des règlements de même nature et ne doit en aucun cas conduire à retarder le mandatement dans le seul but de regrouper périodiquement des opérations.

1.6.7. Les bordereaux des mandats

1.6.7.1. Les bordereaux de transmission des mandats émis

Les mandats individuels et collectifs sont récapitulés par les services ordonnateurs sur un bordereau de transmission des mandats émis, envoyé à l'agent comptable.

Les bordereaux de transmission des mandats émis sont numérotés dans une série continue par exercice soit au niveau de l'établissement, soit au niveau de chaque composante ou service commun doté d'un budget propre intégré en fonction du choix de gestion retenu par l'EPSCP. Il n'existe qu'une série unique de bordereaux de transmission des mandats émis, que ces derniers soient individuels ou collectifs.

Le montant total correspond au montant total des mandats transmis par l'ordonnateur.

Il ne fait pas l'objet d'une reprise de l'antérieur.

1.6.7.2. Les bordereaux-journaux des mandats

Ce document est édité après la prise en charge par l'agent comptable des mandats transmis par l'ordonnateur par l'intermédiaire des bordereaux de transmission.

Un exemplaire est transmis à l'ordonnateur pour enregistrement dans sa comptabilité administrative. Un exemplaire est également adressé au juge des comptes à l'appui des mandats et des pièces justificatives correspondantes.

Il est fait total du montant des mandats pris en charge pour le bordereau concerné et du cumul depuis le début de l'exercice budgétaire.

La numérotation du bordereau-journal est celle du bordereau de transmission.

1.6.7.3. Le bordereau de transmission des mandats non admis

A réception du bordereau de transmission des mandats, l'agent comptable peut ne pas prendre en charge certains titres pour différents motifs.

Il récapitule ces mandats non admis sur un bordereau de transmission des mandats non admis qu'il adresse à l'ordonnateur, accompagné des mandats non admis.

Les bordereaux de transmission des mandats non admis sont numérotés dans une série continue par exercice suivant la logique retenue pour les bordereaux de transmission des mandats.

L'ordonnateur accuse réception auprès de l'agent comptable des mandats non admis.

1.6.8. Les procédures de régularisation des sommes versées à tort

1.6.8.1. Régularisation au cours de l'exercice : les ordres de reversement

☞ Principe

L'ordre de reversement est une procédure qui, en constatant un trop-perçu par un créancier de l'établissement, permet le rétablissement de crédits sur le compte budgétaire qui a initialement supporté la charge budgétaire.

C'est pourquoi un ordre de reversement ne peut être émis que lorsque le trop-perçu est constaté dans le courant du même exercice de rattachement de la dépense initiale.

Il est rappelé que la régularisation de trop-payés sur exercice courant peut également être obtenue par précompte sur un autre mandat, à condition que le nouveau mandat soit établi :

- au bénéfice du créancier au cours de l'exercice ayant supporté le trop-payé ;
- et sur la même imputation budgétaire.

☞ Présentation matérielle

Les ordres de reversement sont numérotés dans une série continue par exercice ouverte, soit au niveau de l'établissement, soit au niveau de chaque composante ou service commun doté d'un budget propre intégré, en fonction du choix de gestion retenu par l'EPSCP.

Ils sont transmis et pris en charge par l'agent comptable suivant les mêmes procédures que les mandats et font l'objet de bordereaux de transmission des ordres de reversement émis, de bordereaux-journaux des ordres de reversements, de bordereaux de transmissions des ordres de reversement non admis.

En fin d'exercice, le total des bordereaux d'émission des ordres de reversement est déduit du montant cumulé du dernier bordereau d'émission de mandats, pour donner le total net à prendre en charge par l'agent comptable au titre de l'exercice considéré.

1.6.8.2. Régularisation au cours des exercices ultérieurs

Dans le cas de trop-payés constatés sur exercices antérieurs, les régularisations donnent lieu à émission de titres de recettes, dont le montant est inscrit en recettes du budget de l'exercice courant.

Ces titres de recettes sont émis et pris en charge suivant les mêmes procédures que les autres titres de recettes.

1.6.9. Les mandats d'extourne

Ces mandats sont établis en début d'exercice pour justifier les écritures d'extourne, également appelées contre-passation, relatives aux charges à payer comptabilisées à la fin de l'exercice précédent.

La technique des charges à payer est détaillée dans le chapitre relatif aux opérations de fin d'exercice du présent titre.

Budgétairement, ils permettent de rétablir les crédits correspondants sur les comptes budgétaires consommés, crédits qui seront consommés lors de l'établissement des mandats émis à réception des factures correspondantes.

Ils sont émis et pris en charge suivant les mêmes procédures que les autres mandats.

Ils sont récapitulés sur des bordereaux de transmission des mandats d'extourne émis, des bordereaux-journaux des mandats d'extourne, et éventuellement des bordereaux de transmission des mandats d'extourne non admis.

1.7. CAS PARTICULIER DES DOCUMENTS ÉMIS SOIT À L'INITIATIVE DE L'ORDONNATEUR, SOIT À L'INITIATIVE DE L'AGENT COMPTABLE

1.7.1. Les ordres de paiement

Jusqu'à présent, le terme d'ordre de paiement recouvrait deux notions distinctes :

- d'une part, l'ordre de paiement, pièce justificative du débit de certains comptes hors budget ;
- et d'autre part, l'ordre de paiement établi pour procéder à des règlements en numéraire.

Cette terminologie unique étant source d'ambiguïté, il a été décidé de différencier clairement les deux documents et, par voie de conséquence les deux procédures, en réservant le terme d'ordre de paiement pour la pièce justificative et en désignant la pièce à produire pour les règlements en numéraire par les termes "d'avis de paiement".

1.7.1.1. Principe

L'ordre de paiement constitue une procédure particulière, préalable au règlement de certaines dépenses, et non un moyen de règlement.

Il revêt deux aspects :

- d'une part, c'est une pièce matérialisant une demande de payer émanant de l'ordonnateur pour les dépenses sans ordonnancement préalable (ne donnant pas lieu à débit d'office). Dans ce cas, l'ordre de paiement doit s'accompagner d'un engagement comptable ;
- d'autre part, c'est une pièce justificative du débit de comptes hors budget.

Ils sont établis soit à l'initiative de l'ordonnateur, soit à l'initiative de l'agent comptable.

☞ *Sont émis à l'initiative de l'ordonnateur les ordres de paiement relatifs :*

- aux dépenses sans ordonnancement préalable (ne donnant pas lieu à débit d'office) ;
- aux factures non parvenues des fournisseurs (compte 408) lors du paiement en N+1 et dans le cas où la procédure d'extourne n'est pas utilisée;

- aux avances et acomptes au personnel (compte 425) ;
- aux dettes provisionnées pour congés à payer (compte 4282), lors du dénouement en N+1 ;
- aux charges à payer (comptes 4286, 4386, 4486, 4686) , lors du dénouement en N+1 ;
- aux sommes transférées à des tiers dans le cadre de ressources affectées (débit du compte 4682) ;
- à la taxe sur le chiffre d'affaires à décaisser (compte 4455).

☞ *Sont émis à l'initiative de l'agent comptable les ordres de paiement relatifs :*

- au règlement des fournisseurs (comptes 4011 et 4041), lorsque les mandats ont déjà été joints à l'appui du compte financier ;
- aux retenues de garanties et oppositions (comptes 4017 et 4047) lors du paiement ;
- aux avances et acomptes au personnel (compte 425) ;
- aux oppositions (comptes 427 et 4667) ;
- aux virements à réimputer (compte 4663) ;
- aux excédents de versement à rembourser (compte 4664) ;
- aux recettes à transférer (compte 4731) ;
- aux avis de paiement (compte 4668) ;
- aux mandats à payer (compte 4661), dans le cas où on n'utilise pas le compte 4011 l'année suivante ;
- et d'une manière générale, aux créances indivises et à toutes les créances dont le paiement est subordonné à la production par l'intéressé de son titre de créance ou de titres établissant ses droits et qualités.

Le montant des ordres de paiement est réglé à la demande du créancier selon les moyens prévus par le décret n°65-97 du 4 février 1965 modifié relatif aux modes et aux procédures de règlement des dépenses des organismes publics.

1.7.1.2. Présentation matérielle

Les ordres de paiement sont numérotés dans une série unique et continue ouverte par exercice par comptabilité. C'est à dire que l'on distingue la comptabilité générale et les différents services à comptabilité distincte.

Ils doivent obligatoirement comporter les mentions suivantes :

- l'exercice d'origine ;
- la date d'émission ;
- le cas échéant, le numéro du mandat auquel ils se rapportent et le numéro du bordereau d'émission des mandats ;
- le numéro d'ordre ;
- la nature de l'opération ;
- le compte mouvementé ;
- les nom, qualité et adresse du créancier ;
- le moyen de règlement et, s'il s'agit d'un règlement par virement, le numéro du compte à créditer ;
- le montant de la somme à payer ;
- le montant des retenues et oppositions éventuelles ;
- le montant net à payer.

Les ordres de paiement sont signés manuscritement par l'ordonnateur concerné ou l'agent comptable, selon le cas.

1.7.2. Les avis de paiement

1.7.2.1. Principe

Les règlements qui, conformément aux dispositions du décret n° 65-97 du 4 février 1965 modifié, peuvent être effectués en numéraire donnent lieu à l'émission, par l'ordonnateur ou l'agent comptable, d'un avis de paiement.

L'avis de paiement constitue la pièce sur laquelle le règlement en numéraire est matérialisé par l'apposition, par le créancier, de l'acquit libératoire.

1.7.2.2. Présentation matérielle

Les avis de paiement sont numérotés dans une série continue unique ouverte par comptabilité, c'est à dire que l'on distingue la comptabilité générale de l'EPSCP et les différents services à comptabilité distincte. Ils doivent obligatoirement comporter les mentions suivantes :

- l'exercice d'origine ;
- la date d'émission ;
- le numéro du mandat auquel ils se rapportent et le numéro du bordereau d'émission des mandats ;
- le numéro d'ordre ;
- la nature de l'opération ;
- l'imputation budgétaire et comptable ;
- les nom, qualité et adresse du créancier ;
- le montant de la somme à payer ;
- le montant des retenues et oppositions éventuelles ;
- le montant net à payer ;
- l'agent comptable assignataire de la dépense.

Un emplacement particulier doit être réservé pour que le créancier puisse apposer son acquit libératoire, les date, lieu et signature, lors du paiement de la dépense.

Les avis de paiement doivent également signaler de façon très apparente le délai de prescription des créances sur les établissements publics, en le libellant comme suit : "Attention : cet avis de paiement ne vous sera plus payé après le 31 décembre de la quatrième année suivant celle où il a été émis. Toutefois, ce délai de prescription peut être interrompu ou suspendu dans les cas prévus par les articles 2, 3 et 5 de la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968. Tout renseignement à ce sujet peut être recueilli auprès de l'agent comptable désigné sur ce document."

Les avis de paiement sont signés par l'autorité à l'origine de l'émission.

1.7.3. Les certificats de réimputation

1.7.3.1. Principe

Les erreurs d'imputation de dépenses et/ou de recettes constatées au cours de l'exercice doivent être rectifiées dans les écritures de l'ordonnateur et de l'agent comptable.

Un exemplaire est annexé à la fiche récapitulative du compte erroné produite à l'appui du compte financier. Un autre exemplaire est annexé au mandat ou au titre de recettes ayant fait l'objet de la réimputation et vient justifier le compte d'imputation définitive.

L'ordonnateur peut conserver un exemplaire du certificat de réimputation en justification de la correction effectuée dans sa comptabilité administrative.

Il est à noter qu'aucun changement d'imputation ne peut intervenir entre deux exercices.

1.7.3.2. Présentation matérielle

Les certificats de réimputation doivent comporter les mentions suivantes :

- l'exercice ;
- le numéro et la date du mandat ou du titre de recettes concerné ;
- le numéro du bordereau récapitulatif concerné ;
- la nature et le montant de la dépense ou de la recette;
- l'imputation budgétaire et comptable initiale faisant l'objet de la rectification ;
- l'imputation budgétaire et comptable définitive.

Ils sont datés et signés par l'autorité à l'origine de la réimputation.

2. LA COMPTABILITÉ DE L'AGENT COMPTABLE

2.1. RÉFÉRENTIEL COMPTABLE

Le principe général a été posé par l'article 11 du décret du 29 décembre 1962 : « Les comptables publics sont seuls chargés de la tenue de la comptabilité du poste comptable qu'ils dirigent ».

De plus, selon les termes de l'article 179 du même décret, "L'agent comptable tient la comptabilité générale ainsi que, le cas échéant, la comptabilité analytique d'exploitation. Il est également chargé de la comptabilité matière. Lorsqu'il ne peut tenir lui-même la comptabilité matière, il en exerce le contrôle. Les instructions données à ce sujet au préposé doivent avoir recueilli l'accord de l'agent comptable qui fait procéder à l'inventaire annuel des stocks."

L'article 12 du décret du 14 janvier 1994 précise quant à lui que .Il [l'agent comptable] exerce les fonctions de chef du service de la comptabilité de l'établissement. »

L'article 44 du décret du 14 janvier 1994 précise par ailleurs que « Le plan comptable particulier des EPSCP, conforme au plan comptable général, est approuvé conjointement par le ministre chargé de l'enseignement supérieur et le ministre chargé du budget après avis du Conseil national de la comptabilité. »

Enfin, l'article 182 du décret du 29 décembre 1962 indique que "La comptabilité est tenue en utilisant le système comptable le mieux adapté aux besoins et à l'importance de l'établissement ainsi qu'aux exigences du plan comptable particulier".

2.2. FORME ET ORGANISATION

La forme et l'organisation de la comptabilité des organismes publics soumis aux règles de comptabilité publiques sont prévues par les articles 49 à 56 du décret du 29 décembre 1962.

Ainsi, cette comptabilité a pour objet la description et le contrôle des opérations ainsi que l'information des autorités administratives de contrôle.

Elle doit également permettre l'information du conseil d'administration, organe délibérant en matière de budget et de gestion, et celle de l'ordonnateur.

A cette fin, elle est organisée en vue de permettre :

- la connaissance et le contrôle des opérations budgétaires et des opérations de trésorerie ;
- la connaissance de la situation du patrimoine de l'EPSCP ;
- le calcul des coûts de revient, du coût et du rendement des services par le biais de la comptabilité analytique ;
- la détermination des résultats annuels ;

- l'intégration des opérations dans la comptabilité économique nationale.

La définition des règles générales de comptabilité incombe au ministre chargé du budget.

Enfin, l'article 55 prévoit que la comptabilité est tenue par année et que la comptabilité d'une année comprend :

- toutes les opérations rattachées au budget de l'année en cause jusqu'à la date de clôture de ce budget selon les règles propres à chaque organisme ;
- toutes les opérations de trésorerie et les opérations mentionnées à l'article 45 faites au cours de l'année ainsi que les opérations de régularisation.

2.2.1. La comptabilité générale

Elle a pour fonction de faire apparaître la situation patrimoniale, active et passive (bilan), et de déterminer les résultats globaux d'exploitation de l'exercice et le résultat net final, permettant ainsi de les comparer aux prévisions.

Les modalités pratiques de la tenue de la comptabilité générale constituent la majeure partie de la présente instruction.

2.2.2. La comptabilité analytique d'exploitation

L'article 45 du décret du 14 janvier 1994 prévoit que l'EPSCP se dote d'une comptabilité analytique dont les procédures et méthodes sont conformes à celles proposées par le plan comptable général.

Elle a pour objet :

- de faire apparaître les éléments de calcul du coût des services rendus ou du coût de revient des biens et produits fabriqués ;
- de permettre le contrôle du rendement des services.

2.2.3. La comptabilité matière

Les comptabilités spéciales des matières, valeurs et titres ont pour objet la description des existants et des mouvements concernant :

- les stocks de marchandises, fournitures, déchets, produits semi-ouvrés, produits finis, emballages commerciaux ;
- les matériels et objets mobiliers ;
- les titres nominatifs au porteur ou à ordre et les valeurs diverses appartenant ou confiées à l'établissement, ainsi que les objets qui lui sont remis en dépôt ;
 - les formules, titres, tickets, timbres et vignettes destinés à l'émission et à la vente.

La tenue de la comptabilité matière peut être confiée à une personne autre que l'agent comptable. Dans ce cas, si cette personne n'est pas le préposé de l'agent comptable, elle ne peut agir qu'avec l'agrément et sous le contrôle de ce dernier qui, par ailleurs, doit faire procéder à l'inventaire annuel des stocks.

Les modalités pratiques de la tenue de la comptabilité matière sont décrites dans la présente instruction.

2.2.4. La comptabilité des engagements (au sens du plan comptable général)

Comme indiqué au paragraphe 1.3 ci-dessus, il existe, outre la comptabilité des engagements tenue par l'ordonnateur, une autre catégorie de comptabilité des engagements, relevant de la compétence de l'agent comptable. Il s'agit de la comptabilité des engagements prévue par le plan comptable général.

Cette comptabilité a pour objet de retracer les droits et obligations dont les effets sur le montant ou la consistance du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions (exemple : cautions) ou d'opérations ultérieures (exemple : commande) (P.C.G 448.) dans des comptes spéciaux tenus hors bilan : les comptes 801 et 802 (cf. commentaires de ces comptes au chapitre 4 du présent titre).

2.2.5. La comptabilité de programme

2.2.5.1. En dépenses

La comptabilité de programme a pour objet de décrire l'exécution des engagements pluriannuels auxquels procède l'établissement afin de réaliser sa politique d'intervention (la notion d'engagements doit être ici entendue au sens du décret du 29 décembre 1962). Elle peut être tenue soit par l'ordonnateur soit par l'agent comptable. Les opérations relatives à la comptabilité de programme sont décrites dans les comptes 803 à 807.

L'ensemble des dispositions relatives à la comptabilité des programmes pluriannuels d'investissement sont décrites dans l'instruction n° 95-023-M9 du 15 février 1995 de la direction de la comptabilité publique.

2.2.5.2. En recettes

Les EPSCP peuvent suivre leurs recettes pluriannuelles par l'intermédiaire du compte 808.

2.3. RÈGLES D'ENREGISTREMENT

La comptabilité de l'agent comptable doit être tenue selon la méthode dite « en partie double ». C'est-à-dire que pour chaque opération un compte est débité et un compte est crédité.

Ces mêmes documents ne doivent pas comporter de blanc ni d'altération d'aucune sorte. Dès lors, une erreur matérielle ne doit être effacée.

L'enregistrement des opérations est effectué :

- au jour le jour, ce qui signifie qu'on ne peut reprendre deux journées différentes dans une seule écriture ;
- et opération par opération.

Toutefois, les opérations de même nature, réalisées dans un même lieu et au cours d'une même journée peuvent être récapitulées sur un document unique.

Garant de la sincérité des écritures, l'agent comptable doit, en toute hypothèse, retracer fidèlement dans sa comptabilité les opérations qu'il exécute.

En outre, dans le cas de la tenue informatisée de la comptabilité, celle-ci doit être conforme aux dispositions de la circulaire du 28 juillet 1989 (JO du 19 novembre 1989) relative à l'informatisation des comptabilités des établissements publics nationaux.

2.4. LES ÉCRITURES DE L'AGENT COMPTABLE

Les écritures détaillées ci-après ne concernent que la comptabilité générale.

2.4.1. Écritures de prise en charge d'un titre de recettes

Selon les termes de l'article 163 du décret du 29 décembre 1962, "les ordres de recettes sont (...) remis, accompagnés des pièces justificatives, à l'agent comptable qui les prend en charge (...)".

Cette opération intervient après que l'agent comptable ait procédé aux contrôles qui lui incombent en matière de recettes. Les ordres de recettes irréguliers ne font pas l'objet d'une prise en charge et sont retournés à l'ordonnateur.

Les écritures de prise en charge constituent donc la concrétisation de l'acceptation par l'agent comptable des ordres de recettes réguliers.

Technique comptable

Prise en charge d'un titre de recettes

- Débit compte de tiers
- Crédit compte de classe 1 ou 7

2.4.2. Écritures de prise en charge d'un ordre d'annulation ou de réduction de recette

Les écritures sont différentes selon que l'ordre d'annulation ou de réduction a été émis au cours du même exercice que le titre de recettes initial ou après la clôture de cet exercice.

2.4.2.1. Régularisation intervenant lors du même exercice que le titre de recettes initial :

Technique comptable

Si le titre est pris en charge avant recouvrement du titre de recettes initial :

- débit compte de classe 1 ou 7 sur lequel est imputé le titre de recettes initial
- crédit compte de tiers précédemment débité lors de la prise en charge du titre de recettes initial
- pour le montant de l'annulation ou le montant de la réduction de recette

Si le titre est pris en charge après recouvrement du titre de recettes initial :

- débit compte de classe 1 ou 7 sur lequel est imputé le titre de recettes initial
- crédit 4664 - Excédents de versement à rembourser
- pour le montant de l'annulation ou le montant de la réduction de recette

2.4.2.2. Régularisation intervenant après la clôture de l'exercice d'émission du titre de recettes initial

Il y a dans ce cas, deux documents :

- un ordre de réduction ou d'annulation ;
- un mandat établi au nom de l'agent comptable sur l'un des comptes suivants :
 - 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
 - ou 6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
 - ou 67182 - Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

Seul le mandat est comptabilisé. L'ordre de réduction ou d'annulation ne donne pas lieu à écriture, il constitue la pièce justificative du mandat.

Technique comptable

Si le titre est pris en charge avant recouvrement du titre de recettes initial :

- débit compte 6583 ou 6683 ou 67182 (mandat)
- crédit compte de tiers précédemment débité lors de la prise en charge du titre de recettes initial, subdivision exercices antérieurs

Si le titre est pris en charge après recouvrement du titre de recettes initial :

- débit compte 6583 ou 6683 ou 67182 (mandat)
- crédit 4664 - Excédents de versement à rembourser

2.4.3. Écritures de prise en charge d'un mandat

L'article 170 du décret du 29 décembre 1962 prévoit que "Les ordres de dépenses, établis par l'ordonnateur (...), sont transmis, accompagnés des pièces justificatives, à l'agent comptable qui les prend en charge (...)".

Comme pour les titres de recettes, cette prise en charge n'intervient qu'après que l'agent comptable a contrôlé la régularité des mandats. Les mandats irréguliers sont suspendus, conformément aux dispositions de l'article 37 du décret précité.

Les écritures de prise en charge constituent donc la concrétisation de l'acceptation par l'agent comptable des mandats réguliers.

Technique comptable

Prise en charge d'un mandat

- Débit compte de classe 2 ou 6 (mandat)
- Crédit compte de tiers

2.4.4. Écriture de prise en charge d'un ordre de reversement

L'ordre de reversement est une procédure qui, en constatant un trop-perçu par un créancier de l'établissement, permet le rétablissement de crédits sur le compte budgétaire qui a initialement supporté la charge budgétaire.

Les modalités d'émission des ordres de reversement sont décrites à 1.6.8 du présent chapitre.

Technique comptable

Prise en charge d'un ordre de reversement

- Débit compte de tiers
- Crédit compte de classe 2 ou 6 ayant supporté initialement la dépense

2.4.5. Comptabilisation des réimputations

Les certificats de réimputation donnent lieu à un débit ou à un crédit du compte devant en définitive supporter la charge ou recevoir le produit, *par un débit négatif ou un crédit négatif* du compte d'imputation erroné.

Il est précisé qu'à chaque fois, l'opération est passée pour le montant total de la somme et qu'aucune contraction n'est possible.

Technique comptable

Exemple d'une réimputation entre deux comptes de charges

- Débit compte de charges devant réellement supporter la charge
- - (moins) Débit du compte de classe 6 ayant supporté initialement la dépense

2.4.6. Les opérations de trésorerie

Selon les articles 40 à 44 du décret du 29 décembre 1962, sont définies comme opérations de trésorerie « tous les mouvements de numéraire, de valeurs mobilisables, de comptes de dépôts et de comptes courants et, sauf exceptions propres à chaque catégorie d'organisme public, les opérations intéressant les comptes de créances et de dettes.

Les opérations de trésorerie sont exécutées par les comptables publics soit spontanément, soit sur l'ordre des ordonnateurs ou à la demande des tiers qualifiés.

Les opérations de trésorerie sont décrites par nature pour leur totalité et sans contraction entre elles. Les charges et les produits résultant de l'exécution de [ces] opérations sont imputés aux comptes budgétaires [correspondants]. ».

Par ailleurs, l'article 44 du même décret précise qu'un poste comptable ne dispose que d'une seule caisse.

En conséquence, quelle que soit leur origine, toutes les disponibilités d'un EPSCP sont utilisées pour le règlement de toutes ses dépenses et ce, quelle que soit la nature de ces dernières.

Pour exécuter l'ensemble des recettes et des dépenses qui lui incombent, chaque agent comptable, qu'il soit principal ou secondaire, ne dispose donc que d'un seul jeu de comptes de disponibilités, alors même que ces recettes ou ces dépenses peuvent concerner des services ou des budgets différents du même établissement.

Seul l'agent comptable et ses mandataires peuvent manier les fonds et mouvementer les comptes de disponibilités de l'établissement.

Technique comptable

Encaissement d'une recette

- Débit compte de trésorerie
- Crédit compte de tiers

Paiement d'une dépense

- Débit compte de tiers
- Crédit compte de trésorerie

Comptablement, les comptes de disponibilités sont débités des encaissements et crédités des décaissements.

2.4.7. Les opérations avec les comptables secondaires

La possibilité pour un EPSCP d'avoir des comptables secondaires est prévue par l'article 13 du décret du 14 janvier 1994.

L'article 13 du décret du 14 janvier 1994 dispose « Il peut être institué, sur proposition de l'ordonnateur principal, des agents comptables secondaires. »

2.4.7.1. Principe

L'organisation d'un établissement public peut nécessiter la présence d'un ou plusieurs agents comptables secondaires.

L'étendue des compétences des agents comptables secondaires peut être variable.

Le principe est qu'ils ont une compétence générale, tant en dépenses qu'en recettes, dans l'exécution d'une enveloppe budgétaire, voire d'un budget annexe, ainsi que dans la tenue de la comptabilité qui leur permet de suivre toutes les classes de comptes, selon les modalités définies par la présente instruction.

Toutefois, certaines délégations de pouvoir peuvent délimiter un champ de compétences plus restreint.

Quelle que soit l'hypothèse, les opérations réalisées par les agents comptables secondaires doivent être transférées par ces derniers à l'agent comptable principal qui les centralise dans ses écritures, conformément à l'article 14 du décret du 29 décembre 1962.

En effet, il est établi un compte financier unique par établissement et seul l'agent comptable principal rend des comptes au juge des comptes.

La liaison entre agent comptable principal et agents comptables secondaires est assurée par l'intermédiaire de deux comptes qui fonctionnent en sens inverse dans les écritures de l'agent comptable émetteur et de l'agent comptable destinataire :

- pour les opérations de trésorerie, le compte 541 "Comptables secondaires" ;
- pour les autres opérations, le compte 181 "Compte de liaison des établissements".

2.4.7.2. Organisation des liaisons entre agent comptables secondaires et agent comptable principal

Les modalités de liaison entre les agents comptables d'un même établissement dépendent de l'organisation structurelle de l'établissement, du volume des opérations effectuées et des moyens matériels dont dispose l'établissement pour réaliser ces liaisons.

C'est ainsi qu'il appartient à chaque agent comptable principal de définir dans une circulaire interne les circuits de liaison les mieux adaptés à l'établissement.

La diversité des situations et des opérations concernées ne permettent pas de proposer un document type. C'est pourquoi il est apparu plus pertinent d'arrêter les grandes orientations auxquelles les agents comptables sont invités à se référer lors de l'élaboration du dispositif qui sera mis en œuvre au sein de l'établissement.

Trois types d'organisation peuvent être mis en place :

- ☞ *Première hypothèse : une intégration comptable complète consistant à transférer tout au long de l'année, selon une périodicité à déterminer en interne, les opérations comptables d'exécution budgétaire effectuées par les agents comptables secondaires. L'agent comptable principal intègre ces opérations dans ses écritures, au fur et à mesure de la réception des avis de transfert. Les transferts sont comptabilisés par l'intermédiaire du compte de liaison 181.*
- ☞ *Deuxième hypothèse : une remontée d'informations en cours d'exercice ne donnant pas lieu à comptabilisation, suivie d'une intégration comptable en fin d'exercice réalisée par l'intermédiaire du compte de liaison 181.*
- ☞ *Troisième hypothèse : une simple agrégation, par l'agent comptable principal, des masses des comptes communiquées par l'agent comptable secondaire.*

Le choix entre ces trois possibilités dépend des besoins de l'établissement, ainsi que de ses moyens matériels.

Les deux premières propositions répondent à un même objectif : donner à l'agent comptable principal une vision globale de l'ensemble des opérations de l'établissement afin de lui permettre notamment d'en informer l'ordonnateur et de faciliter la centralisation de ces opérations pour la constitution du compte financier unique de l'établissement.

La troisième proposition, moins satisfaisante, constitue le dispositif minimum pouvant être mis en place.

Ces trois schémas sont présentés de façon synthétique dans le tableau ci-après. Les aspects purement comptables des liaisons entre agents comptables sont également synthétisés dans le tableau figurant au paragraphe 2.4.7.3.

Enfin, il est précisé que les liaisons comptables entre agents comptables sont effectuées au moyen d'avis de transfert. Selon les moyens techniques dont dispose l'établissement, ces avis peuvent être envoyés par fil, dans le cadre d'une télégestion, par disquette ou sur un support papier lorsqu'il n'y a pas de traitement informatique. La périodicité des transferts est fixée par l'agent comptable principal en fonction du volume des opérations concernées et des moyens utilisés pour réaliser ces transferts. Il va de soi que chaque transfert d'opérations comptables est accompagné des pièces justificatives correspondantes.

SCHÉMAS DE LIAISONS ENTRE AGENTS COMPTABLES	
❶ Intégration comptable en cours d'exercice	❷ Intégration comptable en fin d'exercice
EN COURS D'EXERCICE	
Selon une périodicité à définir par l'AC principal, les AC secondaires transfèrent les opérations effectuées sur les comptes d'exécution budgétaire à l'agent comptable principal qui les intègre dans sa comptabilité au fur et mesure de la réception des avis de transfert. <i>Les opérations d'encaissement et de décaissement effectuées par les AC secondaires sur leurs comptes de disponibilités ne font pas l'objet de transfert, à l'exception, bien entendu de la restitution de trésorerie effectuée au bénéfice de l'AC principal.</i> Le suivi des restes à payer et des restes à recouvrer relève de la compétence de l'AC secondaire.	Selon une périodicité à définir par l'AC principal, les AC secondaires notifient pour information à l'AC principal les opérations concernant les comptes d'exécution budgétaire. Il s'agit d'une simple remontée d'informations qui ne donne lieu à aucune transcription comptable dans les écritures de l'AC principal.
EN FIN D'EXERCICE	
Les comptes d'exécution budgétaire des AC secondaires ayant été soldés tout au long de l'année, le résultat comptable est dégagé directement par l'AC principal. Les AC secondaires dégagent un simple résultat extra-comptable. En revanche, ils transfèrent les balances de sortie de leurs comptes de bilan à l'AC principal qui les intègre dans ses écritures.	Les AC secondaires dégagent leur résultat comptable (en soldant les comptes de classe 6 et 7 par le compte 12). Ils transfèrent le solde du compte 12 ainsi que les soldes des autres comptes de bilan (balances de sortie) à l'AC principal qui les intègre dans ses écritures. L'intégration des comptes 6 et 7 par l'AC principal est effectuée au vu de la balance soldée de ces comptes qui vient en outre justifier le solde du compte 12 transféré par les ACS.
EN DÉBUT D'EXERCICE	
L'AC principal restitue aux AC secondaires les balances d'entrée du nouvel exercice.	
❸ Agrégation des masses	
Aucune liaison comptable n'est effectuée, ni en cours d'exercice, ni en fin d'exercice. Les AC secondaires arrêtent leurs comptes, dégagent leur résultat et communiquent le montant total des masses en débit et crédit à l'AC principal qui les additionne à ses propres comptes.	

2.4.7.3. Synthèse des opérations comptables entre agents comptables d'un même établissement

Nature de l'opération	Comptabilité principal	AC	Comptabilité secondaire	AC
OPÉRATIONS DE RECETTES * Prise en charge des titres de recettes émis par l'ordonnateur secondaire Encaissement de recettes par l'agent comptable secondaire Transfert à l'agent comptable principal des opérations de recettes effectuées par l'agent comptable secondaire (1) Après contrôle de cohérence des opérations transférées par les agents comptables secondaires, centralisation des opérations acceptées dans les comptes de l'agent comptable principal Rejet par l'agent comptable principal des opérations erronées	Débit C / 181 Crédit C / 4712 Débit C / 4712 Crédit C/1 ou 7 Débit C / 4712 Crédit C / 181		Débit C / Clients Crédit C / 1 ou 7 Débit C / 5 Crédit C / Clients Débit C / 1 ou 7 Crédit C / 181 Débit C / 181 Crédit C / de régul.	
OPÉRATIONS DE DÉPENSES * Prise en charge des mandats émis par l'ordonnateur secondaire Paieement de dépenses par l'agent comptable secondaire Transfert à l'agent comptable principal des opérations de dépenses effectuées par l'agent comptable secondaire (2) Après contrôle de cohérence des opérations transférées par les agents comptables secondaires, centralisation des opérations acceptées dans les comptes de l'agent comptable principal Rejet par l'agent comptable principal des opérations erronées	Débit C / 4722 Crédit C / 181 Débit C / 2 ou 6 Crédit 4722 Débit C / 181 Crédit C / 4722		Débit C / 2 ou 6 Crédit C / Fournis. Débit C / Fournis. Crédit C / 5 Débit C / 181 Crédit C / 2 ou 6 Débit C / de régul. Crédit C / 181	
OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE * * <i>Opération à l'initiative de l'agent comptable principal :</i> Avance de trésorerie à l'agent comptable secondaire <i>Opération à l'initiative de l'agent comptable secondaire :</i> Restitution de trésorerie à l'agent comptable principal	Débit C / 541 Crédit C / 515 Débit C / 515 Crédit C / 541	541	Débit C / 515 Crédit C / 541 Débit C / 541 Crédit C / 515	
OPÉRATIONS DE FIN ET DÉBUT D'EXERCICE * * <i>Opération à l'initiative de l'agent comptable secondaire :</i> Solde des comptes de bilan pour intégration par l'agent comptable principal <i>Opération à l'initiative de l'agent comptable principal :</i> Restitution des balances d'entrée	Débit C / bilan Crédit 181 Débit C / 181 Crédit C / bilan Débit C / 181 Crédit C / bilan Débit C / bilan Crédit C / 181		Débit C / 181 Crédit C / bilan Débit C / bilan Crédit 181 Débit C / bilan Crédit C / 181 Débit C / 181 Crédit C / bilan	
(1) Par opérations de recettes, il convient d'entendre les opérations de prise en charge des titres de recettes et non les encaissements réalisés sur les comptes de disponibilités. (2) Par opérations de dépenses, il convient d'entendre les opérations de prise en charge des mandats et non les décaissements effectués sur les comptes de disponibilités. * Ces opérations sont effectuées lorsque le dispositif mis en place suit la première hypothèse décrite à l'article 2.4.7.2. * * Ces opérations sont effectuées lorsque le dispositif mis en place suit la première ou la deuxième des hypothèses décrites à l'article 2.4.7.2.				

2.4.8. Les opérations avec les régisseurs

L'ensemble des opérations avec les régisseurs est décrit dans l'instruction spécifique M 9R (n°98-065 M9-R du 4 mai 1998)

2.4.9. Les opérations pour le compte de tiers et les opérations diverses

Selon les termes de l'article 25 du décret du 10 décembre 1953, «Indépendamment des recettes et des dépenses à effectuer en exécution du budget, l'agent comptable peut être chargé d'opérations qui sont décrites dans sa comptabilité ... ».

Ces opérations réalisées en dehors du budget peuvent revêtir la forme : soit d'opérations pour le compte de tiers : État, collectivités, particuliers ..., soit d'opérations dites « diverses » : mouvements entre comptes de disponibilités, d'entrée et de sortie du portefeuille de titres, effets et valeurs, soit encore d'imputations provisoires de recettes et de dépenses.

En tout état de cause, ces différentes opérations doivent rester dans le cadre des attributions dévolues à l'EPSCP.

2.5. LES DOCUMENTS COMPTABLES DE L'AGENT COMPTABLE

Les documents évoqués ou décrits ci-après concernent uniquement la comptabilité générale, à l'exception toutefois de l'état de l'actif et de l'état des stocks et en-cours qui relèvent de la comptabilité matière traitée dans un chapitre particulier de la présente instruction.

2.5.1. Le livre-journal

Le livre-journal enregistre tous les mouvements affectant le patrimoine de l'établissement. Toutefois, le plus souvent, les établissements emploient autour de ce livre-journal des journaux divisionnaires, plus ou moins nombreux, ouverts par nature d'opérations, par comptes ou groupes de comptes.

Dans ce cas, le livre-journal ne retrace que la centralisation mensuelle des écritures figurant sur les journaux divisionnaires. Il est alors désigné sous les termes de livre-journal centralisateur.

2.5.2. Les journaux divisionnaires

L'utilisation des journaux divisionnaires est désormais largement répandue dans les établissements publics. Ils se répartissent principalement comme suit :

- un journal des charges ;
- un journal des produits ;
- un journal de trésorerie ;
- un journal des opérations diverses (qui décrit les opérations ne se rapportant pas à la prise en charge d'un ordre de recettes d'un mandat ou à un mouvement effectif de fonds).

2.5.3. Le journal grand-livre

Pour mémoire, il est rappelé que les établissements n'utilisant qu'un nombre restreint de comptes peuvent appliquer le système simplifié du journal grand-livre qui détaille toutes les opérations en débit et crédit par numéro de compte.

2.5.4. La balance mensuelle

Lorsque l'établissement utilise des journaux divisionnaires, les opérations inscrites sur ces journaux sont totalisées à la fin de chaque mois et sont reportées sur le livre-journal centralisateur qui comporte autant de comptes qu'il en existe à la nomenclature comptable de l'établissement.

Pour chaque compte apparaissent :

- le bilan d'entrée ;
- les opérations constatées depuis le début de la gestion ;
- le total des débits ou des crédits ;
- les soldes débiteurs et les soldes créditeurs ;
- la balance établie à la clôture de l'exercice fait de plus ressortir le bilan de sortie de l'exercice.

Le livre-journal centralisateur tient ainsi lieu de balance mensuelle dont un exemplaire est adressé pour information à l'ordonnateur.

2.5.5. Les justifications des comptes de bilan

Les comptes de bilan doivent être justifiés à chaque fin d'exercice et lors de chaque remise de service entre un agent comptable entrant et un agent comptable sortant.

2.5.5.1. L'état de concordance et de développement du bilan d'entrée

Lors de la mise en application de la présente instruction, il convient pour chaque EPSCP d'établir un état de concordance et de développement entre les comptes de bilan de l'ancienne nomenclature (édition 1986) et ceux de la nouvelle nomenclature.

Il doit comporter les mentions suivantes:

- bilan d'entrée de l'exercice X ;
- les nouveaux comptes d'actif et de passif ;
- les soldes débiteurs et les soldes créditeurs de ces comptes.

Il doit être certifié exact par l'agent comptable et l'ordonnateur.

2.5.5.2. L'état de l'actif

L'état de l'actif présente le développement des soldes au bilan des comptes de la classe 2 à la fin de chaque exercice.

Il comporte les mentions suivantes :

☞ *pour chaque immobilisation non amortissable (comptes 211 et 216) :*

- le numéro du compte de bilan intéressé ;
- le numéro d'inscription à l'inventaire ;
- la nature, la situation des biens et leur contenance ou superficie ;
- la nature et la date des titres de propriété ;
- la valeur des biens (solde du compte concerné) ;
- l'origine de l'immobilisation (reçue en dotation ou en affectation, acquise, autre ...) ;
- les modalités de financement ;
- tous renseignements utiles (numéros des titres de recettes, des comptes de produits, les cautionnements, charges, hypothèques, procédures engagées, etc...).

☞ *pour chaque immobilisation amortissable (comptes 201 à 208, 212 à 216 et 218) :*

- le numéro du compte de bilan intéressé ;
- le numéro d'inscription à l'inventaire ;
- selon le cas, la nature, la situation et la date de construction des immeubles ou la désignation des matériels ;
- la nature et la date des titres de propriété ;
- la valeur des biens (solde du compte concerné) ;
- les amortissements opérés ;
- la valeur nette comptable ;
- le cas échéant, tous renseignements utiles (numéros des titres de recettes, des comptes de produits, les cautionnements, charges, hypothèques, procédures engagées, etc...).

☞ *pour chaque immobilisation en cours (compte 23) :*

- le numéro du compte de bilan intéressé ;
- le numéro d'inscription à l'inventaire ;
- selon le cas, la nature, la situation des immeubles ou la nature des autres immobilisations ;

☞ *pour les participations et créances rattachées à des participations (subdivisions du compte 26) :*

- le numéro du compte de bilan intéressé ;
- le numéro d'inscription à l'inventaire ;
- la nature des participations et créances assimilées ;
- le numéro, le nombre et le taux d'intérêt des titres, le cas échéant ;
- l'origine des titres et des créances ;
- les conditions et charges grevant les participations, le cas échéant ;
- le montant de l'évaluation primitive ;
- le montant de la valeur d'inventaire.

☞ *pour les immobilisations financières grevées d'affectation spéciale (comptes 271 , 272 et 276) :*

- le numéro du compte de bilan intéressé ;
- le numéro d'inscription à l'inventaire ;
- la nature des titres immobilisés, leur nombre et leur taux d'intérêt ;
- l'origine des titres et valeurs ;
- les conditions et charges grevant les participations, le cas échéant ;
- le montant de l'évaluation primitive ;
- le montant de la valeur d'inventaire.

☞ *pour les dépôts et cautionnements versés :*

- le numéro du compte de bilan intéressé ;
- le numéro d'inscription à l'inventaire ;
- l'objet et la date du dépôt ou de la caution ;
- les nom et qualité du dépositaire ;
- la nature et la date de la convention ;
- le montant des dépôts et cautionnements versés.

L'état de l'actif est totalisé, daté, certifié et signé par l'agent comptable.

2.5.5.3. L'état du passif

L'état du passif comporte

☞ *les subventions :*

- la date de la subvention ;
- l'amortissement ;
- le cas échéant l'immobilisation acquise.

☞ *les provisions :*

- le détail des provisions ;
- l'exercice de constitution ;
- la finalité.

☞ *les emprunts :*

- le numéro du contrat ;
- l'établissement de crédit auprès de qui il a été souscrit ;
- le montant emprunté, le montant des remboursements effectués (en capital, les intérêts étant mentionnés pour mémoire ;
- le montant restant à payer.

L'état du passif est totalisé, daté, certifié et signé par l'agent comptable.

2.5.5.4. L'état des stocks et en-cours

Les stocks et en-cours figurant au bilan doivent être détaillés, par groupes de marchandises, matières et produits, sur un état spécifique.

Si les stocks sont suivis comptablement selon la méthode de l'inventaire intermittent (CF. les commentaires sur les comptes de la classe 3), l'agent comptable ou son préposé doit obligatoirement effectuer un inventaire physique à la clôture de l'exercice.

Si les stocks sont suivis comptablement selon la méthode de l'inventaire permanent, l'agent comptable ou son préposé procède à un inventaire physique annuel complet à la clôture de l'exercice ou à une date antérieure.

L'état des stocks et en-cours est totalisé, daté, certifié et signé par l'agent comptable ou son préposé et par l'ordonnateur lorsque l'agent comptable n'est pas responsable directement de la comptabilité des stocks.

2.5.5.5. Les états de développement du solde

Pour certains comptes de bilan, il convient d'établir un état de développement du solde (se reporter au chapitre relatif à la justification des comptes).

Cet état comporte les mentions suivantes :

- la date d'arrêté des comptes ;
- le montant total des débits du compte ;
- le montant total des crédits du compte ;
- le solde du compte avec l'indication "débit" ou "crédit" ;
- la liste des opérations non soldées formant le solde du compte ;
- les totaux des débits et des crédits.

L'état de développement du solde est totalisé, daté, signé et certifié exact par l'agent comptable.

2.5.5.6. L'état des restes à recouvrer

L'état des restes à recouvrer comporte les mentions suivantes :

- la date d'arrêté des comptes ;
- le numéro du compte intéressé ;
- la date et le numéro des titres de recettes intéressés ;
- le nom des débiteurs ;
- la nature des produits ;
- les sommes restant à recouvrer ;
- les motifs de non recouvrement.

L'état des restes à recouvrer est totalisé, daté, signé et certifié exact par l'agent comptable.

2.5.5.7. L'état des restes à payer des exercices antérieurs

L'état des restes à payer comporte les mentions suivantes :

- la date d'arrêté des comptes ;
- le numéro du compte intéressé ;
- la date et le numéro des mandats intéressés ;
- le nom des créanciers ;
- la nature des charges ;
- les sommes restant à payer ;
- les observations éventuelles.

L'état des restes à payer est totalisé, daté, signé et certifié exact par l'agent comptable

2.5.5.8. L'état d'accord (comptables secondaires et régisseurs)

L'état d'accord retrace :

- la date d'arrêté des comptes ;
- le montant des fonds transmis par l'agent comptable principal à l'agent comptable secondaire ou au régisseur ;
- les justifications de recettes transmises par l'agent comptable secondaire ou le régisseur à l'agent comptable ;
- le total de ces deux sommes ;
- le montant des fonds transmis par l'agent comptable secondaire ou le régisseur à l'agent comptable principal ;
- les justifications de dépenses transmises par l'agent comptable secondaire ou le régisseur à l'agent comptable ;
- le total de ces deux sommes ;
- le solde apparaissant chez l'agent comptable secondaire ou le régisseur ;
- le solde apparaissant chez l'agent comptable principal ;
- la différence éventuelle entre ces deux soldes.

L'origine de la différence doit être expliquée notamment par l'indication du montant des justifications de recettes et de dépenses en instance de comptabilisation dans les écritures de l'agent comptable principal.

L'état d'accord est daté et signé par l'agent comptable principal et le régisseur ou l'agent comptable secondaire intéressé.

Les différents états d'accord sont récapitulés sur un relevé établi par compte comportant :

- la désignation des comptables secondaires et des régisseurs intéressés ;
- le solde apparaissant chez ces derniers ;
- le solde apparaissant chez l'agent comptable ;
- les différences en moins ou en plus ;
- le total général.

Le relevé est daté et signé par l'agent comptable principal.

2.5.5.9. Le procès-verbal de caisse et portefeuille

Ce procès-verbal retrace les valeurs existant dans la caisse et le portefeuille de l'agent comptable à une date donnée. Il est établi en indiquant le nom de l'agent comptable et en précisant l'établissement concerné, ainsi que la date d'arrêté des comptes.

Il comporte le détail :

- des sommes détenues en numéraire : billets et pièces ;
- des valeurs actives détenues par l'agent comptable (détail par compte) ;
- des valeurs inactives détenues par l'agent comptable en classe 8 (total par compte).

Les totaux de chaque catégorie de valeurs sont récapitulés sur le procès-verbal qui fait ressortir le total général.

Le procès-verbal est daté et certifié conforme aux écritures par l'agent comptable et l'ordonnateur.

2.5.5.10. L'état d'accord et de développement du solde des comptes de disponibilités

Un état d'accord et de développement doit être établi pour chaque compte de disponibilités.

Il doit comporter les mentions suivantes :

- le nom de l'agent comptable ;
- l'indication du teneur de compte et le numéro du compte ouvert dans les écritures de ce dernier ;
- le numéro du compte (comptabilité générale) ;
- la date d'arrêté des comptes ;
- le montant des débits, des crédits et le solde du compte.

Il doit également retracer le détail des opérations formant le solde du compte, à savoir :

☞ *le montant du solde débiteur d'après les écritures de l'agent comptable ;*

☞ *le détail des opérations imputées au compte courant par le teneur de compte au cours de l'année écoulée et comptabilisées par l'agent comptable au cours de l'année suivante, soit :*

- la nature des opérations en recettes (à ajouter), leur montant, leur date de prise en charge et leur date d'encaissement ;
- le total des opérations de recettes ;
- la nature des opérations en dépenses (à déduire), leur montant, leur date de prise en charge et leur date de paiement ;
- le total des opérations de dépenses ;
- le montant net à reporter.

☞ *le détail des opérations comptabilisées par l'agent comptable pendant l'année écoulée et imputées sur le compte courant par le teneur de compte au cours de l'exercice suivant, soit :*

- la nature des opérations en recettes (à déduire), leur montant, leur date de prise en charge et leur date d'encaissement ;

- le total des opérations de recettes ;
- la nature des opérations en dépenses (à ajouter), leur montant, leur date de prise en charge et leur date de paiement;
- le total des opérations de dépenses ;
- le total général qui doit être égal au solde créditeur du teneur du compte de disponibilités.

L'état de développement et d'accord doit être certifié exact, daté et signé par l'agent comptable et doit être accompagné du relevé du teneur de compte.

2.5.5.11.L'état d'accord et de développement des soldes de la comptabilité des valeurs inactives

L'état d'accord et de développement des soldes de la comptabilité des valeurs inactives mentionne le nom de l'agent comptable, la date de l'arrêté des comptes et le montant du solde du compte 86 (qui doit être créditeur).

Il doit également retracer le détail des opérations formant le solde du compte, à savoir :

- la désignation des valeurs et des correspondants ;
- pour le compte 861, le montant des titres et valeurs en portefeuille et le total du compte ;
- pour le compte 862, le montant des titres et valeurs déposés chez les correspondants (les inventaires des correspondants devront être annexés à l'état) et le total du compte.

Lorsqu'il s'agit de valeurs à remettre à des tiers, il conviendra d'indiquer les dates des dépôts.

L'état d'accord doit être certifié exact, daté et signé par l'agent comptable.

CHAPITRE 3

ARTICULATION BUDGET-COMPTABILITÉ

1. LE CADRE GÉNÉRAL DU BUDGET D'UN EPSCP

La gestion de l'EPSCP se déroule dans le cadre d'un budget annuel.

Conformément à l'article 4 du décret n°94-39 du 14 janvier 1994 modifié, ce budget est présenté par nature de recettes et de dépenses par chapitres et éventuellement par articles ou paragraphes.

Ces chapitres sont regroupés dans deux sections, l'une relative aux opérations de fonctionnement, l'autre relative aux opérations en capital.

La nomenclature budgétaire est établie en conformité avec le plan comptable particulier des EPSCP.

La section des opérations de fonctionnement décrit l'activité annuelle de l'établissement. Elle regroupe l'ensemble des opérations ayant une incidence sur le résultat de l'exercice et susceptible de se traduire par un accroissement ou une diminution du total des capitaux propres de l'établissement.

La section des opérations en capital présente l'ensemble des ressources en capital de l'année et l'emploi qui est en fait. Elle renseigne sur l'évolution prévisionnelle annuelle de la situation patrimoniale de l'EPSCP. Elle regroupe l'ensemble des opérations dont les effets patrimoniaux seront décrits dans les comptes de bilan.

L'article 22 du décret du 14 janvier 1994 modifié précise quant à lui que le budget est voté en équilibre réel. Les commentaires figurant dans le chapitre 3 du titre 2 du Tome I de la présente instruction prévoient que cet équilibre s'apprécie globalement en fin de seconde section.

2. COMPLÉMENTARITÉ DES DÉMARCHES BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE

La démarche budgétaire est une démarche prévisionnelle. En fonction des orientations retenues par le conseil d'administration de l'établissement, le budget permet de prévoir la façon dont la situation financière d'un établissement va évoluer.

Dans le cas des organismes publics, cette démarche prévisionnelle induit ensuite l'autorisation qui est délivrée par le conseil d'administration par le vote du budget. C'est ainsi que l'article 4 du décret du 29 décembre 1962 modifié précise « le budget ou, le cas échéant, l'état des prévisions de recettes et de dépenses, est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses des organismes publics. »

L'analyse des résultats comptables permet, quant à elle, de mesurer la situation financière d'un établissement, une fois que les opérations ont été réalisées. C'est une analyse a posteriori.

En comptabilité, il existe plusieurs approches et façons d'analyser cette situation financière.

Il y a tout d'abord une approche statique. Dans ce cas, la situation financière est appréhendée à un moment donné, comme la fin d'un exercice. Cette analyse, dénommée analyse patrimoniale, est effectuée à partir du bilan.

Elle doit néanmoins être enrichie d'une démarche dynamique pour pouvoir expliquer et comprendre les changements intervenus entre deux exercices par exemple. Il importe de savoir la nature des opérations qui ont fait évoluer la structure du bilan de l'établissement. Cette analyse dynamique est menée :

- à partir du bilan fonctionnel, au sein duquel les différents postes du bilan ont été reclassés en fonction de leur plus ou moins grande stabilité ;

- et du tableau de financement défini comme l'état des emplois et des ressources d'un exercice établi de façon à permettre l'analyse des mouvements affectant le patrimoine de l'établissement.

Cette approche dynamique peut être considérée comme étant la plus complémentaire de la démarche budgétaire.

C'est pourquoi, il a paru intéressant d'enrichir le budget des EPSCP de certains agrégats déterminés par l'analyse comptable dynamique, appelée analyse financière, de façon à lier de façon très significative la prévision et l'exécution.

3. LES DEUX CONCEPTS MAJEURS DU BUDGET DE L'EPSCP

3.1. LA CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT

La capacité d'autofinancement correspond au surplus monétaire potentiel dégagé par l'activité de l'EPSCP. Elle permet de mesurer les ressources financières internes générées par l'activité de l'établissement et peut s'analyser à ce titre comme une ressource stable.

Elle est le résultat des seules opérations susceptibles d'avoir une action sur la trésorerie, alors que le résultat est la différence entre tous les produits et toutes les charges.

Elle permet de mesurer la capacité de l'établissement à autofinancer sa croissance.

La capacité d'autofinancement, ou insuffisance en cas de capacité négative, se détermine en comptabilité suivant deux méthodes :

- une méthode soustractive à partir de l'excédent brut d'exploitation qui permet d'expliquer sa formation ;
- une méthode additive à partir du résultat de fonctionnement qui permet d'appréhender l'utilisation qui est faite au sein de l'établissement de l'autofinancement dégagé par l'activité de l'établissement.

Calcul à partir de l'EBE		Calcul à partir du résultat net
Méthode soustractive		Méthode additive
Excédent brut d'exploitation + transfert de charges d'exploitation + autres produits d'exploitation - autres charges d'exploitation + produits financiers ± quote-part de résultat sur opération en commun - charges financières + produits exceptionnels - charges exceptionnelles - impôt sur les bénéfices (le cas échéant)		Résultat net de l'exercice + charges calculées (Dotations aux amortissements et aux provisions) - reprises sur charges calculées (reprises des dotations aux amortissements et aux provisions) - neutralisation des amortissements - quote-part des subventions d'investissement rapportées au compte de résultat - plus-values de cessions d'actif + moins-values de cessions d'actif (ou pour ces deux dernières lignes +valeur nette comptable des éléments d'actifs cédés - prix de cession des immobilisations)
	= C.A.F. =	

3.2. LA VARIATION PRÉVISIONNELLE DU FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL

Le fonds de roulement net global est déterminé au sein du bilan fonctionnel.

Le bilan fonctionnel structure les différents postes du bilan en quatre grandes catégories :

Les ***emplois stables*** qui correspondent aux :

- immobilisations incorporelles brutes (y compris les frais d'établissement),
- immobilisations corporelles brutes,
- immobilisations financières brutes (y compris le compte 506 si le placement est durable),
- charges à répartir sur plusieurs exercices.

Les actifs circulants qui sont constitués par les valeurs brutes des :

- stocks et en-cours,
- avances et acomptes versés sur commandes,
- créances d'exploitation,
- créances diverses,
- valeurs mobilières de placement,
- disponibilités,
- charges constatées d'avances.

Les ***ressources stables*** ou capitaux permanents qui se composent des :

- capitaux propres,
- provisions pour risques et charges,
- les amortissements,
- provisions pour dépréciation des actifs circulants,
- dettes financières à l'exclusion des concours bancaires courants, des soldes créditeurs de banques et des primes de remboursement des obligations.

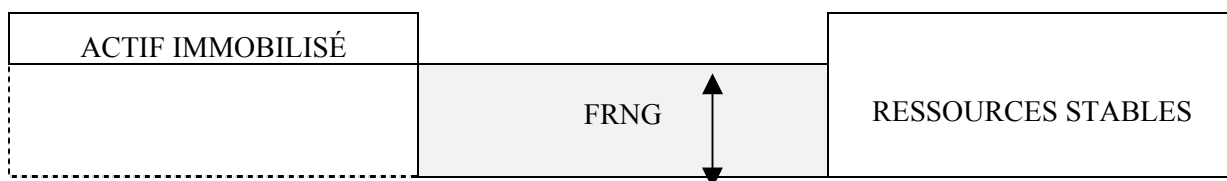
Les dettes qui sont constituées par les :

- avances et acomptes reçus,
- dettes d'exploitation,
- dettes fiscales et sociales,
- dettes diverses,
- produits constatés d'avance,
- concours bancaires courants et soldes créditeurs de banque.

Le bilan fonctionnel regroupé en grandes masses se présente ainsi :

E M P L O I S S T A B L E S	<i>ACTIF IMMOBILISE BRUT</i> - Immobilisations incorporelles - Immobilisations corporelles - Immobilisations financières	R E S S O U R C E S S T A B L E S	<i>RESSOURCES PROPRES</i> (y compris amortissements et provisions)
			<i>CAPITAUX EMPRUNTÉS A TERME</i>
	<i>ACTIF D'EXPLOITATION</i> (stocks et créances d’exploitation)		<i>PASSIF D'EXPLOITATION</i> (dettes d’exploitation)
	<i>ACTIF HORS EXPLOITATION</i> (créances diverses)		
<i>TRESORERIE ACTIVE</i> (VMP + disponibilités)	<i>PASSIF HORS EXPLOITATION</i> (dettes diverses)		
	<i>TRESORERIE PASSIVE</i> (concours bancaires courants et découverts)		

Le fonds de roulement net global correspond au montant des ressources stables non investies dans l'actif immobilisé.



Il permet de financer structurellement le décalage entre les dettes et les créances et les stocks de l'établissement qui correspond au besoin (en fonds de roulement) généré par les activités courantes de l'organisme.

Le fonds de roulement net global est l'indicateur des conditions de conduite de l'EPSCP. C'est pourquoi il importe de suivre sa variation et de la prévoir.

3.3. L'INTÉGRATION DE CES DEUX CONCEPTS DANS LE BUDGET DES EPSCP

3.3.1. la capacité d'autofinancement prévisionnelle

La capacité d'autofinancement prévisionnelle constitue le lien entre la première et la seconde section du budget de l'EPSCP.

La capacité d'autofinancement prévisionnelle est calculée en fin de première section du budget à partir de l'excédent ou du déficit prévisionnel, qui constitue le résultat de fonctionnement pour un exercice donné, c'est à dire en fonction de la méthode additive définie ci-dessus.

La capacité d'autofinancement est reportée ensuite en recettes de la section des opérations en capital, car elle constitue alors une recette durable pouvant éventuellement être utilisée pour l'acquisition d'immobilisation ou au remboursement d'emprunts. S'il s'agit d'une insuffisance d'autofinancement, le montant est reporté en dépenses de la section des opérations en capital et doit être couvert par un prélèvement sur les réserves effectivement disponibles.

Il est à noter que le produit de cession, bien que constituant un encaissement, est enlevé de la capacité d'autofinancement car il correspond à une ressource issue du patrimoine. Il y a aura donc lieu d'en tenir compte au niveau de la section des opérations en capital.

3.3.2. La variation prévisionnelle du fonds de roulement net global

Comme il est indiqué plus haut, l'importance du fonds de roulement implique d'anticiper sur sa variation lors des choix budgétaires.

Cette variation est obtenue par la différence entre les ressources stables et les emplois de l'exercice.

Les ressources stables d'un exercice sont :

- la capacité d'autofinancement ;
- les cessions d'immobilisations ;
- l'augmentation des capitaux propres ;
- l'augmentation des dettes financières.

Les emplois stables d'un exercice sont :

- les acquisitions d'immobilisations ;
 - le montant des charges à répartir ;
 - le remboursement des dettes financières.

☞ *C'est l'ensemble de ces éléments qui se retrouve dans la section des opérations en capital du budget de l'EPSCP.*

☞ *La variation prévisionnelle du fonds de roulement net global, appréciée en fin de seconde section, constitue donc la ligne d'équilibre du budget.*

Le budget d'un EPSCP et l'articulation entre le budget et la comptabilité se présentent donc de la façon suivante.

MODÈLE GÉNÉRAL DU BUDGET DE L'EPSCP – CAS D'UNE CAF

DÉPENSES				PREMIÈRE SECTION				RECETTES			
Chap./ Art.	Intitulé	BP N	CAF + Eléments positifs	Chap./ Art	Intitulé	BP N	CAF- Eléments négatifs	Chap./ Art.	Intitulé	BP N	CAF- Eléments négatifs
	CHARGES DE FONCTIONNEMENT				PRODUITS DE FONCTIONNEMENT						
	Total				Total						
	Excédent prévisionnel				Déficit prévisionnel						
	CAF										
DÉPENSES				DEUXIÈME SECTION				RECETTES			
	ACHATS D'IMMOBILISATIONS				RECETTES EN CAPITAL						
	Total				Total						
	AUGMENTATION ANNUELLE DU FDRNG				DIMINUTION ANNUELLE DU FDRNG						
	Total général				Total général						

MODÈLE GÉNÉRAL DU BUDGET DE L'EPSCP – CAS D'UNE IAF

DÉPENSES				PREMIÈRE SECTION				RECETTES			
Chap./ Art.	Intitulé	BP N	CAF + Eléments positifs	Chap./ Art	Intitulé	BP N	CAF- Eléments négatifs				
	CHARGES DE FONCTIONNEMENT				PRODUITS DE FONCTIONNEMENT						
	Total				Total						
	Excédent prévisionnel				Déficit prévisionnel						
					IAF						
DÉPENSES				Deuxième section				RECETTES			
	IAF										
	ACHATS D'IMMOBILISATIONS				RECETTES EN CAPITAL						
	Total				Total						
	AUGMENTATION ANNUELLE DU FDRNG				DIMINUTION ANNUELLE DU FDRNG						
	Total général				Total général						

UN EXEMPLE

DÉPENSES				PREMIÈRE SECTION		RECETTES	
Chap./Art.	Intitulé	BP N	CAF +	Chap./Art.	Intitulé	BP N	CAF -
60à 66	Charges d'exploitation et charges financières	41,6		70 à 76	Produits d'exploitation et produits financiers	44,2	
675	Valeur comptable des éléments d'actif cédés	0,2	+ 0,2	77	Produits exceptionnels <i>dont produits de cession</i>	2,6	-2,6
68	Dotations aux amortissements et provisions.	4,0	+ 4,0	79	Transferts de charges	0,1	
	TOTAL	45,8	+ 4,2		Total	46,9	-2,6
	Excédent prévisionnel	1,1	+ 1,1		Déficit prévisionnel		
	CAF = CAF pos - CAF neg.		2,7		IAF		
DÉPENSES				DEUXIÈME SECTION		RECETTES	
16	Remboursement des dettes	0,8		13	CAF	2,7	
20 à 26	Acquisition d'éléments d'actif immobilisés.	6,5		16	Subventions d'investissement	5,3	
481	Transfert de charges	0,1			Emprunts	2,0	
	Total	7,4			Cessions d'immobilisations	1,0	
	Augmentation annuelle FDRNG	3,6			Total	11,0	
	Total général	11,0			Diminution annuelle FDRNG		
					Total général	11,0	

COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

COMPTE DE RÉSULTAT			
Charges d'exploitation	45,5	Produits d'exploitation	43,8
<i>Dont dotation aux amortissements</i>	4	Transferts de charges	0,1
Charges financières	0,1	Produits financiers	0,4
Charges exceptionnelles	0,2	Produits exceptionnels	2,6
Total	45,8	Total	46,9
Solde créditeur = bénéfice	1,1	Solde débiteur = perte	
Total général	46,9	Total général	46,9

CAF = 2,7

TABLEAU DE FINANCEMENT			
Emplois		Ressources	
		CAF de l'exercice	2,7
Acquisitions d'éléments d'actif immobilisé	6,5	Cession des éléments d'actifs	1,0
Charges à répartir sur plusieurs exercices	0,1	Augmentation des capitaux propres	5,3
Remboursement des dettes financières	0,8	Augmentation des dettes financières	2,0
<i>Total des emplois</i>	7,4	Total des ressources	11,0
Variation du FDRNG (ressource nette)	3,6	Variation du FDRNG (emploi net)	
Total général	11,0	Total général	11,0

ARTICULATION BUDGET / COMPTABILITÉ

DÉPENSES		PREMIÈRE SECTION DU BUDGET		RECETTES		
Chap./Art.	Intitulé	BP N	CAF +	Chap./Art.	Intitulé	BP N CAF -
60à 66	Charges d'exploitation et charges financières	41,6		70 à 76	Produits d'exploitation et produits financiers	44,2
675	Valeur comptable des éléments d'actif cédés	0,2	+ 0,2	77	Produits exceptionnels <i>dont produit de cession</i>	2,6 -2,6
68	Dotations amortissements et provisions	4,0	+ 4,0	79	Transferts de charges	0,1
	Total	45,8	+ 4,2		Total	46,9 -2,6
	Excédent prévisionnel	1,1	+ 1,1		Déficit prévisionnel	
	CAF = CAF pos - CAF neg.		2,7		IAF	

COMPTE DE RÉSULTAT			
Charges d'exploitation	45,5	Produits d'exploitation	43,8
<i>Dont dotation aux amortissements</i>	4	Transferts de charges	0,1
Charges financières	0,1	Produits financiers	0,4
Charges exceptionnelles	0,2	Produits exceptionnels	2,6
Total	45,8	Total	46,9
Solde créditeur = bénéfice	1,1	Solde débiteur = perte	
Total général	46,9	Total général	46,9
CAF = 2,7			

ARTICULATION BUDGET / COMPTABILITÉ

DÉPENSES		DEUXIÈME SECTION DU BUDGET		RECETTES	
16	Remboursement des dettes	0,8	13	CAF	2,7
20 à 26	Acquisition d'éléments d'actif immobilisés	6,5	16	Subvention d'investissement	5,3
481	Transfert de charges	0,1		Emprunts	2,0
				Cessions d'immobilisations	1,0
	Total	7,4		Total	11,0
	Aug. annuelle FDRNG	3,6		Dim. annuelle FDRNG	
	Total général	11,0		Total général	11,0

TABLEAU DE FINANCEMENT			
Emplois		Ressources	
		CAF de l'exercice	2,7
Acquisitions d'éléments d'actif immobilisé	6,5	Cession des éléments d'actifs	1,0
Charges à répartir sur plusieurs exercices.	0,1	Augmentation des capitaux propres	5,3
Remboursement des dettes financières	0,8	Augmentation des dettes financières	2,0
Total des emplois	7,4	Total des ressources	11,0
Variation du FDRNG (ressource nette)	3,6	Variation du FDRNG (emploi net)	
Total général	11,0	Total général	11,0

MONTANT GLOBAL DU BUDGET DE L'EPSCP			
Dépenses de fonctionnement	45,8	Recettes de fonctionnement	46,9
Dépenses d'investissement	7,4	Recettes d'investissement	7,3
<i>Total des dépenses</i>	53,2	<i>Total des recettes</i>	54,2
		Variation liée au résultat et à la CAF	2,6
Augmentation du fonds de roulement	3,6	Diminution du fonds de roulement	
<i>TOTAL</i>	56,8	<i>TOTAL</i>	56,8

La variation liée au résultat et à la CAF 2,6 =

+	4,2	éléments positifs rajoutés au résultat de fonctionnement
-	2,6	éléments négatifs déduits du résultat de fonctionnement
+	1	+prix de cession des éléments d'actifs cédés

Il convient de noter que l'articulation budget - comptabilité qui vient d'être décrite ci-dessus ne vaut que pour le budget de l'EPSCP et en aucun cas pour les budgets propres intégrés. Pour ces derniers, il n'y a pas de détermination de capacité d'autofinancement, ni de variation du fonds de roulement net global.

Pour les budgets propres intégrés, l'équilibre est réalisé par section et permet de déterminer la part des recettes globales attribuée à chaque composante ou service commun doté d'un budget propre intégré pour la réalisation de ces activités (cf chapitre 3 du titre 2 du tome I de la présente instruction).

4. CLASSIFICATION DES OPÉRATIONS

L'ensemble des opérations intéressant tous les comptes de la nomenclature comptable induisent des écritures qui donnent, suivant le cas, deux types d'opérations qui peuvent s'analyser en opérations classiques et opérations d'ordre.

4.1. OPÉRATIONS CLASSIQUES

Il existe deux types d'opérations :

- les opérations budgétaires classiques :
ces opérations donnent naissance à l'élaboration de mandats ou de titres de recettes, établis à l'encontre ou au bénéfice d'un tiers, et s'inscrivent dans le cadre de l'exécution du budget. Elles font jouer un compte budgétaire et un compte de tiers et constatent la naissance d'une dette ou d'une créance.
- les opérations non budgétaires (opérations de trésorerie) :
il s'agit des opérations qui font en principe jouer un ou des comptes de tiers ou financiers entre eux et qui ont pour finalité l'apurement au moyen d'instruments financiers de dettes et de créances. Aucun mandat ou titre de recettes n'est émis à cette occasion.

4.2. DÉFINITION DES OPÉRATIONS D'ORDRE

Les opérations d'ordre sont des opérations comptables et / ou budgétaires qui ne retracent pas de flux financiers réels et ne mettent pas l'établissement en rapport avec des tiers.

- opérations budgétaires d'ordre

Ces opérations sont réalisées à l'initiative de l'ordonnateur. Elles ont été autorisées et prévues au budget et font l'objet de mandats de dépenses et/ou de titres de recettes. Elles sont enregistrées en comptabilité générale et dans la comptabilité de l'ordonnateur.

Il convient de noter que désormais certaines opérations d'ordre budgétaires donnent lieu à l'émission soit d'un mandat, soit d'un titre de recettes par l'ordonnateur et non à l'émission concomitante et systématique d'un mandat et d'un titre de recettes, en raison de l'articulation spécifique qui existe entre les deux sections du budget de l'EPSCP.

En effet, le lien entre la première section (section de fonctionnement) et la seconde section (section des opérations en capital) du budget de l'EPSCP est réalisé par l'intermédiaire de la capacité (ou insuffisance) d'autofinancement.

Celle-ci est calculée en fin de première section à partir du résultat de fonctionnement auquel il y a lieu d'ajouter ou de retirer certains éléments ayant fait l'objet de mandats ou titres de recettes dans le cadre de la première section du budget³.

³ Ces éléments sont les charges d'amortissements et de provisions, les recettes issues des reprises sur amortissements et provisions, la valeur comptable des éléments d'actifs cédés, les produits de cessions, la reprise de la subvention d'équipement, la neutralisation des amortissements.

La capacité (ou insuffisance) d'autofinancement est reprise en début de seconde section en recettes (ou en dépenses).

De ce fait, les éléments correcteurs de la capacité (ou insuffisance) d'autofinancement se trouvent automatiquement incorporés en seconde section sans qu'il soit nécessaire d'émettre de titre de recettes ou de mandat particulier.

Par exemple, l'amortissement annuel d'un bien donne lieu à l'émission d'un mandat sur un compte de charge (Débit compte 68). Cet amortissement est ajouté au résultat de la section de fonctionnement lors du calcul de la capacité d'autofinancement. La capacité d'autofinancement reportée en début de section d'investissement inclut le montant de l'amortissement dans cette section sans que l'ordonnateur ait besoin d'émettre un titre de recettes (pour le crédit du compte 28).

- *opérations non budgétaires d'ordre*

elles ne sont constatées que dans la comptabilité générale et ne font pas l'objet de mandat ni de titre de recettes. Elles ne sont pas inscrites au budget.

Il peut s'agir d'opérations internes d'ordre non budgétaire, initiées par l'ordonnateur et visées pour acceptation et comptabilisation par l'agent comptable, (exemple : transfert de travaux terminés aux comptes d'imputation définitive) ; il peut également s'agir d'opérations internes d'ordre comptable, relevant des seules mises à jour, régularisations et écritures pour solde de tout compte, passées par l'agent comptable sous sa seule responsabilité.

5. SERVICES À COMPTABILITÉ DISTINCTE

L'organisation particulière de certains services peut conduire à un enregistrement comptable distinct de leurs opérations comptables dans la comptabilité générale de l'EPSCP. Ces services sont alors dénommés comptablement services à comptabilité distincte (SACD).

La création d'un SACD est soumise à l'autorisation préalable et expresse du bureau 5B de la direction générale de la comptabilité publique.

Chaque SACD est doté d'un cadre comptable complet, comprenant aussi bien les comptes de charges et de produits, que les comptes de bilan, à *l'exception notable des comptes de disponibilités* qui ne sont ouverts que dans la comptabilité générale de l'établissement, respectant ainsi le principe de l'unité de caisse (hormis le cas où le SACD est doté d'un agent comptable secondaire).

Cette organisation présente l'intérêt de dégager un résultat propre pour le service, résultat qui, dans l'objectif de présenter les comptes de l'ensemble de l'établissement, doit être intégré au résultat de l'établissement principal, de même que ses réserves doivent être intégrées aux réserves globales.

L'exécution des prévisions budgétaires d'un service à comptabilité distincte fait l'objet d'un compte rendu financier spécifique qui fait toutefois partie du compte financier unique de l'établissement.

Les services interétablissements sont suivis comptablement en SACD, conformément aux dispositions du Tome I de la présente instruction.

En revanche, la technique comptable du SACD n'a pas lieu de s'appliquer pour le suivi des opérations comptables initiées par les ordonnateurs des composantes dotés d'un budget propre intégré des universités.

Par ailleurs, la création d'un SACD ne peut avoir pour objet une meilleure connaissance des coûts, ce qui relève du domaine de la comptabilité analytique.

Les opérations de liaison entre le SACD et l'établissement principal sont décrites dans les commentaires du compte 18.

CHAPITRE 4

LA NOMENCLATURE COMPTABLE

CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX

10 - CAPITAL ET RÉSERVES

102 - Biens mis à disposition des établissements

1021 - Dotation

10211 - Biens remis en dotation et dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement

10212 - Biens remis en dotation et dont la charge du renouvellement incombe à l'établissement

1022 - Complément de dotation (État)

10221 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement

10222 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge du renouvellement incombe à l'établissement

1023 - Complément de dotation (autres organismes)

10231 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement

10232 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge du renouvellement incombe à l'établissement

1027 - Affectation

10271 - Biens remis en affectation dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement

10272 - Biens remis en affectation dont la charge du renouvellement incombe à l'établissement

103 - Biens remis en pleine propriété aux établissements

1031 - Fonds propres

1032 - Autres compléments de dotation - État

1033 - Autres compléments de dotation - Autres organismes

1035 - Dons et legs en capital

105 - Écarts de réévaluation

106 - Réserves

1068 - Autres réserves

10681 - Réserve de propre assureur

10682 - Réserves facultatives

11 - REPORT A NOUVEAU (solde créditeur ou débiteur)

110 - Report à nouveau (solde créditeur)

119 - Report à nouveau (solde débiteur)

12 - RÉSULTAT DE L'EXERCICE (bénéfice ou perte)

120 - Résultat de l'exercice (solde créditeur)

129 - Résultat de l'exercice (solde débiteur)

13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

131 - Subventions d'équipement

- 1311 - État
- 1312 - Régions
- 1313 - Départements
- 1314 - Communes et groupements de communes
- 1315 - Autres collectivités et établissements publics
- 1316 - Union Européenne
- 1317 - Autres organismes
- 1318 - Autres

138 - Autres subventions d'investissement

139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (soldes débiteurs)

- 1391 - Subventions d'équipement
 - 13911 - État
 - 13912 - Régions
 - 13913 - Départements
 - 13914 - Communes et groupements de communes
 - 13915 - Autres collectivités et établissements publics
 - 13916 - Union Européenne
 - 13917 - Autres organismes
 - 13918 - Autres
- 1398 - Autres subventions d'investissement

15 - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

151 - Provisions pour risques

- 1511 - Provisions pour litiges
- 1515 - Provisions pour pertes de change
- 1518 - Autres provisions pour risques

157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices

- 1572 - Provisions pour grosses réparations.

158 - Autres provisions pour risques et charges

- 1582 - Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer
- 1587 - Provisions pour allocation perte d'emploi d'indemnités de licenciement

16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES

164 - Emprunts auprès des établissements de crédit

165 - Dépôts et cautionnements reçus

- 1651 - Dépôts
- 1655 - Cautionnements

167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières

- 1674 - Avances de l'État et des collectivités publiques
- 1678 - Autres

168 - Autres emprunts et dettes assimilées

- 1688 - Intérêts courus

17 - DETTES RATTACHÉES A DES PARTICIPATIONS⁴

- 171 - Dettes rattachées à des participations (groupe)
- 174 - Dettes rattachées à des participations (hors groupe)
- 178 - Dettes rattachées à des sociétés en participation

18 - COMPTES DE LIAISON

- 181 - Comptes de liaison
- 185 - Opérations de trésorerie inter-services (SACD)
- 186 - Biens et prestations de services échangés entre composantes et services communs dotés d'un budget propre intégré (charges)
- 187 - Biens et prestations de services échangés entre composantes et services communs dotés d'un budget propre intégré (produits)

CLASSE 2 - COMPTES D'IMMOBILISATIONS**20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**

- 201 - Frais d'établissement
- 203 - Frais de recherche et de développement
- 205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
 - 2053 - Logiciels
 - 20531 - Logiciels acquis ou sous-traités
 - 20532 - Logiciels créés
 - 2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
- 206 - Droit au bail
- 208 - Autres immobilisations incorporelles

21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES

- 211 - Terrains
 - 2111 - Terrains nus
 - 21116 - Reçus en dotation ou en affectation
 - 21117 - Acquis
 - 21118 - Autres terrains nus
 - 2112 - Terrains aménagés
 - 21126 - Reçus en dotation ou en affectation
 - 21127 - Acquis
 - 21128 - Autres terrains aménagés
 - 2115 - Terrains bâtis
 - 21156 - Reçus en dotation ou en affectation
 - 21157 - Acquis
 - 21158 - Autres terrains bâtis

⁴ compte dont l'ouverture est soumise à autorisation des ministères de tutelle

212 - Agencements et aménagements de terrains

- 2121 - Agencements, aménagements de terrains nus
 - 21216 - Reçus en dotation ou en affectation
 - 21217 - Acquis
 - 21218 - Autres terrains nus
- 2122 - Agencements, aménagements de terrains aménagés
 - 21226 - Reçus en dotation ou en affectation
 - 21227 - Acquis
 - 21228 - Autres terrains aménagés
- 2125 - Agencements, aménagements de terrains bâtis
 - 21256 - Reçus en dotation ou en affectation
 - 21257 - Acquis
 - 21258 - Autres terrains bâtis

213 - Constructions

- 2131 - Bâtiments
 - 21316 - Bâtiments affectés ou remis en dotation
 - 21317 - Bâtiments acquis
 - 21318 - Autres bâtiments
- 2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions
 - 21356 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions affectées ou remises en dotation
 - 21357 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions acquises
 - 21358 - Autres installations générales, agencements, aménagements des constructions

214 - Constructions sur sol d'autrui

- 2141 - Bâtiments sur sol d'autrui
 - 21416 - Bâtiments sur sol d'autrui affectés ou remis en dotation
 - 21417 - Bâtiments sur sol d'autrui acquis
 - 21418 - Autres bâtiments sur sol d'autrui
- 2145 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui
 - 21456 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui affectés ou remis en dotation
 - 21457 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui acquises
 - 21458 - Autres installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui

215 - Installations techniques, matériels et outillage

- 2151 – Installations techniques complexes
 - 21536 - Installations techniques complexes affectées
 - 21537 - Installations techniques complexes acquises
 - 21538 – Autres Installations techniques complexes
- 2153 - Matériel scientifique
 - 21536 - Matériel scientifique affecté ou remis en dotation
 - 21537 - Matériel scientifique acquis
 - 21538 - Autres matériels scientifiques
- 2154 - Matériel d'enseignement
 - 21546- Matériel d'enseignement affecté ou remis en dotation
 - 21547- Matériel d'enseignement acquis
 - 21548- Autres matériels d'enseignement

2155- Outillage

21556- Outillage affecté ou remis en dotation

21557- Outillage acquis

21558- Autres outillages

2157 - Agencements et aménagements du matériel et outillage

21576- Agencements et aménagements du matériel et outillage affectés ou remis en dotation

21577- Agencements et aménagements du matériel et outillage acquis

21578- Autres agencements et aménagements du matériel et outillage

216 - Collections

2161 - Collections de documentation

21616 - Collections affectées ou remises en dotation

21617 - Collections acquises

21618 - Autres

2164 - Collections littéraires, scientifiques, artistiques

21646 - Collections littéraires, scientifiques, artistiques affectées ou remises en dotation

21647 - Collections littéraires, scientifiques, artistiques acquises

21648 - Autres collections littéraires, scientifiques, artistiques

218 - Autres immobilisations corporelles

2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou affectataire ou qu'il n'a pas reçues en dotation)

21816 - Installations générales, agencements, aménagements divers affectés ou remis en dotation

21817 - Installations générales, agencements, aménagements divers acquis

21818 - Autres installations générales, agencements, aménagements divers

2182 - Matériel de transport

21826 - Matériel de transport affecté ou remis en dotation

21827 - Matériel de transport acquis

21828 - Autre matériel de transport

2183 - Matériel de bureau

21836 - Matériel de bureau affecté ou remis en dotation

21837 - Matériel de bureau acquis

21838 - Autre matériel de bureau

2184 - Mobilier

21846 - Mobilier affecté ou remis en dotation

21847 - Mobilier acquis

21848 - Autre mobilier

2185 - Cheptel

2186 - Emballages récupérables

2187 - Matériel informatique

21876 - Matériel informatique affecté ou remis en dotation

21877 - Matériel informatique acquis

21878 - Autre matériel informatique

2188 - Matériels divers

21886 - Matériels divers affectés ou remis en dotation

21887 - Matériels divers acquis

21888 - Autres matériels divers

23 - IMMOBILISATIONS EN COURS

231 - Immobilisations corporelles en cours

- 2312- Terrains
- 2313 - Constructions
- 2314 - Constructions sur sol d'autrui
- 2315 - Installations techniques, matériel et outillage
- 2318 - Autres immobilisations corporelles

232 - Immobilisations incorporelles en cours

- 2325 - Logiciels
 - 23251 - Logiciels sous-traités
 - 23252 - Logiciels créés

237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles

- 2371 - Avances versées sur immobilisations incorporelles
- 2372 - Acomptes versés sur immobilisations incorporelles

238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles

- 2381 - Avances versées sur immobilisations corporelles
 - 23812 - Terrains
 - 23813 - Constructions
 - 23814 - Constructions sur sol d'autrui
 - 23815 - Installations techniques, matériel et outillage
 - 23818 - Autres immobilisations corporelles
- 2382 - Acomptes versés sur immobilisations corporelles
 - 23822 - Terrains
 - 23823 - Constructions
 - 23824 - Constructions sur sol d'autrui
 - 23825 - Installations techniques, matériel et outillage
 - 23828 - Autres immobilisations corporelles

26 - PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

261 - Titres de participation

266 - Autres formes de participation

267 - Créances rattachées à des participations⁵

- 2671 - Créances rattachées à des participations (groupe)
- 2674 - Créances rattachées à des participations (hors groupe)
- 2676 - Avances consolidables
- 2677 - Autres créances rattachées à des participations

268 - Créances rattachées à des sociétés en participation

269 - Versement à effectuer sur titres de participation non libérés

27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

271 - Titres immobilisés (droit de propriété)

- 2711 - Actions
- 2718 - Autres titres

⁵ compte dont l'ouverture est soumise à autorisation des ministères de tutelle

272 - Titres immobilisés (droits de créance)

- 2721 - Obligations
- 2722 - Bons
- 2728 - Autres titres

274 - Prêts

- 2741 - Prêts étudiants
- 2748 - Autres prêts

275 - Dépôts et cautionnements versés

- 2751 - Dépôts
- 2755 - Cautionnements

276 - Autres créances immobilisées

- 2761 - Créances diverses
- 2768 - Intérêts courus

28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

280 - Amortissements des immobilisations incorporelles

- 2801 - Frais d'établissement
- 2803 - Frais de recherche et de développement
- 2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires (même ventilation que celle du compte 205)
- 2808 - Autres immobilisations incorporelles

281 - Amortissements des immobilisations corporelles

- 2812 - Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 212)
- 2813 - Construction (même ventilation que celle du compte 213)
- 2814 - Construction sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 214)
- 2815 - Installations techniques, matériel et outillage (même ventilation que celle du compte 215)
- 2816 - Collections
 - 28161 - Collections de documentation
- 2818 - Autres immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 218)

283 - Amortissement des immobilisations incorporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (même subdivisions que le compte 280)

284 - Amortissement des immobilisations corporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (mêmes subdivisions que le compte 281)

29 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS

290 - Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles

- 2905 - Marques, procédés, droits et valeurs similaires
- 2906 - Droit au bail
- 2908 - Autres immobilisations incorporelles

291 - Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles

- 2911 - Terrains

293 - Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours

- 2931 - Immobilisations corporelles en cours
- 2932 - Immobilisations incorporelles en cours

296 - Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations

- 2961 - Titres de participation
- 2966 - Autres formes de participation
- 2967 - Créances rattachées à des participations⁶
- 2968 - Créances rattachées à des sociétés en participations⁷

297 - Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières

- 2971 - Titres immobilisés (droit de propriété)
- 2972 - Titres immobilisés (droits de créance)
- 2974 - Prêts
 - 29741 - Prêts étudiants
 - 29748 - Autres prêts
- 2975 - Dépôts et cautionnements
 - 29751 - Dépôts
 - 29755 - Cautionnements
- 2976 - Autres créances immobilisées
 - 29761 - Créances diverses
 - 29768 - Intérêts courus

CLASSE 3- COMPTES DE STOCKS ET D'EN-COURS

31 - MATIÈRES PREMIÈRES (et fournitures)

- 311 - Matière A
- 312 - Matière B
- 317 - Fournitures A,B,C...

32 - AUTRES APPROVISIONNEMENTS

- 321 - Matières consommables
 - 3211 - Carburants
- 322 - fournitures consommables
 - 3221 - Combustibles
 - 3222 - Produits d'entretien
 - 3223 - Fournitures d'atelier
 - 3224 - Fournitures de magasin
 - 3225 - Fournitures de bureau
 - 3228 - Autres fournitures consommables
- 326 - Emballages

33 - EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS

- 331 - Produits en cours
- 335 - Travaux en cours

34 - EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES

- 341 - Études en cours
- 345 - Prestations de services en cours

⁶ compte dont l'ouverture est soumise à autorisation des ministères de tutelle

⁷ idem

35 - STOCKS DE PRODUITS

- 351 - Produits intermédiaires
- 355 - Produits finis
- 358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)

37 - STOCKS DE MARCHANDISES

- 371 - Marchandises A
- 372 - Marchandises B

39 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS

- 391 - Provisions pour dépréciation des matières premières (et fournitures)
- 392 - Provisions pour dépréciation des autres approvisionnements
- 393 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de biens
- 394 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de services
- 395 - Provisions pour dépréciation des stocks de produits
- 397 - Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises

CLASSE 4 - COMPTES DE TIERS**40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES****401 - Fournisseurs**

- 4011 - Fournisseurs - Exercices antérieurs
- 4012 - Fournisseurs - Exercice courant
- 4017 - Retenues de garanties et oppositions

403 - Fournisseurs - Effets à payer**404 - Fournisseurs d'immobilisations**

- 4041 - Fournisseurs d'immobilisations - Exercice antérieurs
- 4042 - Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
- 4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions

405 - Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer**408 - Fournisseurs - Factures non parvenues**

- 4081 - Fournisseurs
- 4084 - Fournisseurs d'immobilisations
- 4088 - Fournisseurs - Intérêts courus

409 - Fournisseurs débiteurs (comptes d'actif)

- 4091 - Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes
 - 40911 - Avances versées sur commandes
 - 40912 - Acomptes versés sur commandes
- 4092 - Avances à l'UGAP
- 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
- 4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHES

411 - Clients divers

- 4111 - Clients - Exercices antérieurs
- 4112 - Clients - Exercice courant
- 4117 - Retenues de garanties

412 – Étudiants

- 4121 – Étudiants - Exercices antérieurs
- 4122 - Étudiants - Exercice courant

413 - Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services

416 - Créances contentieuses

418 - Clients - Produits non encore facturés (ordre de recettes à établir)

419 - Clients et étudiants créditeurs (comptes de passif)

- 4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commande
- 4192 - Étudiants - avances et acomptes reçus
- 4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
- 4197 - Clients et étudiants - autres avoirs
- 4198 - Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES

421 - Personnel - Rémunérations dues

- 4211 - Exercices antérieurs
- 4212 - Exercice courant

422 - Oeuvres sociales

425 - Personnel - Avances et acomptes

427 - Personnel - Oppositions

428 - Personnel - charges à payer et produits à recevoir

- 4282 - Dettes provisionnées pour congés payés
- 4286 - Autres charges à payer
- 4287 - Produits à recevoir

429 - Déficits et débits des comptables et régisseurs et redevables d'intérêts et condamnations pécuniaires

- 4291 - Déficits constatés
 - 42911 - Comptables
 - 42912 - Régisseurs
- 4292 - Ordres de versement émis suite à constatation de déficit
 - 42921 - Comptables
 - 42922 - Régisseurs
- 4294 - Débits émis par arrêté du ministre
 - 42941 - Comptables
 - 42942 - Régisseurs
- 4295 - Débits émis par jugement ou arrêt du juge des comptes
 - 42951 - Comptables
 - 42952 - Régisseurs

- 4296 - Redevables d'intérêts sur débet
 - 42961 - Comptables
 - 42962 - Régisseurs
- 4297 - Redevables des condamnations pécuniaires
 - 42971 - Comptables
 - 42972 - Régisseurs

43 - SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

431 - Sécurité sociale

- 4311 – Cotisations de sécurité sociale
- 4312 - Contribution sociale généralisée
- 4313 - Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)

437 - Autres organismes sociaux

- 4371 - Contribution exceptionnelle de solidarité
- 4372 - Contributions et retenues pour pensions civiles
- 4374 - IRCANTEC
- 4375 - PREFON
- 4376 - Autres Mutuelles
- 4377 - ASSEDIC
- 4378 - Divers

438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir

- 4382 - Charges sociales sur congés à payer
- 4386 - Charges à payer
- 4387 - Produits à recevoir

44 - ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

441 - État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir

- 4411 - Subvention d'investissement
 - 44111 - État
 - 44112 - Régions
 - 44113 - Départements
 - 44114 - Communes et groupements de communes
 - 44115 - Autres collectivités et établissements publics
 - 44116 - Union Européenne
 - 44117 - Autres organismes
- 4417- Subvention d'exploitation
 - 44171 - État
 - 44172 - Régions
 - 44173 - Départements
 - 44174 - Communes et groupements de communes
 - 44175 - Autres collectivités et établissements publics
 - 44176 - Union Européenne
 - 44177 - Autres organismes

4418 - Subvention d'équilibre

443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques, les organismes internationaux

- 4431 - Créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA
- 443. - à subdiviser en fonction des collectivités publiques

4435 - Opérations particulières avec le CNASEA

44351 - Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-solidarité

44353 - Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-jeune

44354 - Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-consolidé

4438 - Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA

444 – Impôt sur les bénéfices

4441 - État – Créance de carry-back

4442 - État – Impôts sur les bénéfices – Acomptes

4443 - État – Imposition forfaitaire annuelle

4449 – Etat – avances sur subventions

445 - État - Taxe sur le chiffre d'affaires (TVA)

4452 - TVA due intra-communautaire

4455 - TVA à décaisser

4456 - TVA déductible

44562 - TVA déductible sur immobilisations

445621 - TVA déductible sur immobilisations - France

445622 - TVA déductible sur immobilisations intra-communautaire

445623 - TVA déductible sur immobilisations - Autres pays

44566 - TVA déductible sur autres biens et services

445661 - TVA déductible sur autres biens et services - France

445662 - TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaire

445663 - TVA déductible sur autres biens et services - Autres pays

44567 - Crédit de T.V.A. à reporter

445671 - Crédit de T.V.A. à reporter sur achats - France

445672 - Crédit de T.V.A. à reporter sur achats intra-communautaire

445673 - Crédit de TVA à reporter sur achats - Autres pays

4457 - TVA collectée par l'établissement

4458 - TVA à régulariser ou en attente

44581 - Acomptes-régime simplifié d'imposition

44583 - Remboursement de TVA demandé

44584 - TVA récupérée d'avance

44587 - TVA sur facturation à établir

447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés

4472 - Taxe sur les salaires

4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

448 - État et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir

4482 - Charges fiscales sur congés à payer

4486 - Charges à payer

4487 - Produits à recevoir

45 - GROUPE ET ASSOCIÉS⁸

451 - Groupe

455 – Associés - Compte courant

458 - Associés - Opérations faites en commun et en GIE

⁸ compte dont l'ouverture est soumise à autorisation des ministères de tutelle

46 - DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS

- 462 - Créances sur cessions d'immobilisations
- 463 - Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
 - 4631 - Exercices antérieurs
 - 4632 - Exercice courant
- 464 - Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement
- 465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 466 - Autres comptes créditeurs
 - 4661 - Autres comptes créditeurs - mandats à payer
 - 46611 - Exercices antérieurs
 - 46612 - Exercice courant
 - 4663 - Virements à réimputer
 - 4664 - Excédents de versement à rembourser
 - 4666 - Ordres de paiement émis pour les dépenses à l'étranger
 - 4667 - Oppositions
 - 4668 - Avis de paiement (à subdiviser par exercice d'origine)
- 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs
 - 4674 - Taxe d'apprentissage
- 468 - Produits à recevoir et charges à payer
 - 4682 - Charges à payer sur conventions et autres ressources affectées
 - 4684 - Produits à recevoir sur conventions et autres ressources affectées
 - 4686 - Charges à payer
 - 4687 - Produits à recevoir

47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

- 471 - Recettes à classer
 - 4712 - Recettes des comptables secondaires à vérifier
 - 4713 - Recettes perçues avant émission de titres
 - 47132 - Droits de scolarité et redevances au comptant
 - 471321 - Droits de scolarité applicables aux diplômes nationaux
 - 471322 - Droits des diplômes propres à chaque établissement
 - 471323 - Redevances
 - 47138 - Autres
 - 4715 - Recettes des régisseurs à vérifier
 - 4718 - Autres recettes à classer
- 472 - Dépenses à classer et à régulariser
 - 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement
 - 4722 - Dépenses des comptables secondaires à vérifier
 - 4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier
 - 4728 - Autres dépenses à régulariser
 - 4729 - Dépenses dont le paiement est différé
- 473 - Recettes et dépenses à transférer
 - 4731 - Recettes à transférer

- 47311 - Sécurité sociale étudiante
- 47312 - Mutuelles
- 47314 - Médecine Préventive
- 47315 - Droits des bibliothèques universitaires non rattachées à l'établissement
- 47318 - Autres recettes à transférer

4735 - Dépenses à transférer

476 - Différences de conversion sur opérations en devises - ACTIF

- 4761 - Diminution des créances
- 4762 - Augmentation des dettes
- 4768 - Différences compensées par couverture de change

477 - Différences de conversion sur opérations en devises - PASSIF

- 4771 - Augmentation des créances
- 4772 - Diminution des dettes
- 4778 - Différences compensées par couverture de change

478 - Autres comptes transitoires

48 - COMPTES DE RÉGULARISATION

481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices (budgétisées)

- 4811 - Charges différées
- 4812 - Frais d'acquisitions des immobilisations
- 4818 - Charges à étaler

486 - Charges constatées d'avance (imputables à l'exercice suivant)

487 - Produits constatés d'avance (à rattacher à l'exercice suivant)

49 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS

491 - Provisions pour dépréciation des comptes de clients et étudiants

- 4911 - Clients divers
- 4912 - Étudiants

495 - Provisions pour dépréciation des comptes du groupe et des associés⁹

- 4951 - Compte du groupe
- 4958 - Opérations faites en commun et en GIE

496 - Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers

- 4962 - Créances sur cessions d'immobilisations
- 4965 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 4967 - Autres comptes débiteurs

CLASSE 5 - COMPTES FINANCIERS

50 - VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

503 - Actions

504 - Autres titres conférant un droit de propriété

506 - Obligations

507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme

⁹ compte dont l'ouverture est soumise à autorisation des ministères de tutelle

508 - Autres valeurs mobilières de placement et autres créances assimilées

5081 - Autres valeurs mobilières

5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

509 - Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées

51 - BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS

511 - Valeurs à l'encaissement

5112 - Chèques bancaires à encaisser

5113 - Chèques vacances à l'encaissement

5114 - Chèques postaux à encaisser

5115 - Cartes bancaires à l'encaissement

5117 - Chèques impayés

5118 - Autres valeurs à l'encaissement

512 - Banques¹⁰

5121 - Compte en monnaie nationale

5124 - Compte en monnaies étrangères

514 - Chèques postaux

5141 - Chèques postaux

5149 - Chèques postaux à payer

515 - Trésor

5151 - Compte au Trésor

5159 - Chèques à payer

517 - Autres organismes financiers

518 - Intérêts courus

53 - CAISSE

531 - Caisse

54 - RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS

541 - Comptables secondaires

543 - Régies d'avances

545 - Régies de recettes

548 - Avances pour menues dépenses

58 - VIREMENTS INTERNES

581 - Virements internes de comptes

585 - Virements internes de fonds

59 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS

590 - Provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement

¹⁰ compte dont l'ouverture est soumise à l'autorisation préalable du ministère du Budget, direction générale de la Comptabilité publique, bureau 5B

- 5903 - Actions
- 5904 - Autres titres conférant un droit de propriété
- 5906 - Obligations
- 5908 - Autres valeurs mobilières de placements et autres créances assimilées

CLASSE 6- COMPTES DE CHARGES

60 - ACHATS ET VARIATION DE STOCKS

601 - Achats stockés - matières premières

- 6011 - Matière A
- 6012 - Matière B
- 6017 - Fournitures A,B,C

602 - Achats stockés - autres approvisionnements

- 6021 - Matières consommables
 - 60211 - Carburants
- 6022 - fournitures consommables
 - 60221 - Combustibles
 - 60222 - Produits d'entretien
 - 60223 - Fournitures d'atelier
 - 60224 - Fournitures de magasin
 - 60225 - Fournitures de bureau
 - 60228 - Autres fournitures consommables
- 6026 - Emballages stockés

603 - Variation des stocks

- 6031 - Variation des stocks de matières premières (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 601)
- 6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 602)
- 6037 - Variation des stocks de marchandises

604 - Achats d'études et prestations de services

605 - Achat de matériel, équipements et travaux (incorporés aux ouvrages et aux produits)

606 - Achats non stockés de matières et fournitures

- 6061 - Fournitures non stockables - eau, énergie
 - 60611 - Électricité
 - 60612 - Carburants et lubrifiants
 - 60613 - Gaz
 - 60614 - Chauffage sur réseau
 - 60617 - Eau
 - 60618 - Autres fournitures non stockables
- 6062 - Acquisition de papier
- 6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement
- 6064 - Fournitures administratives
- 6065 - Linge, vêtements de travail
- 6067 - Fournitures et matériels d'enseignement et de recherche non immobilisés
- 6068 - Autres matières et fournitures non stockées

607 - Achats de marchandises

608 - Frais accessoires d'achat

609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

- 6091 - De matières premières
- 6092 - D'autres approvisionnements
- 6094 - D'études et de prestations de services
- 6095 - De matériels, équipements et travaux
- 6096 - D'approvisionnements non stockés
- 6097 - De marchandises
- 6098 - Rabais, remises, ristournes obtenus non affectés

61 - SERVICES EXTÉRIEURS

611 - Sous-traitance générale

612 - Redevances de crédit-bail

- 6122 - Crédit-bail mobilier (peut être subdivisé comme le compte 21)
- 6125 - Crédit-bail immobilier (peut être subdivisé comme le compte 21)

613 - Locations

- 6132 - Locations immobilières (peut être subdivisé comme le compte 21)
- 6135 - Locations mobilières (peut être subdivisé comme le compte 21)
- 6136 - Mali sur emballages restitués

614 - Charges locatives et de copropriété

615 - Travaux d'entretien et de réparations

- 6152 - Sur biens immobiliers (à subdiviser comme le compte 21)
- 6155 - Sur biens mobiliers (à subdiviser comme le compte 21)
- 6156 - Maintenance (à subdiviser comme le compte 21)

616 - Primes d'assurance

617 - Études et recherches

618 - Divers

- 6181 - Documentation générale et administrative
- 6183 - Documentation technique et bibliothèque

61831 - Abonnements

- 618311 - Français
- 618312 - Étrangers

61832 - Ouvrages

- 618321 - Français
- 618322 - Étrangers

61833 - Ouvrages électroniques

- 618331 - Français
- 618332 - Étrangers

6184 - Reprographie

6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences

619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

62 - AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS

621 - Personnel extérieur à l'établissement

- 6211 - Personnel intérimaire
- 6214 - Personnel détaché ou prêté à l'établissement

622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires

- 6221 - Commissions et courtages sur achats
- 6222 - Commissions et courtages sur ventes
- 6224 - Rémunérations des transitaires
- 6226 - Honoraires
- 6227 - Frais d'actes et de contentieux
- 6228 - Divers

623 - Publicité, publications, relations publiques

- 6231 - Annonces et insertions
- 6232 - Échantillons
- 6233 - Foires et expositions
- 6236 - Catalogues et imprimés
- 6237 - Publications
- 6238 - Divers

624 - Transports de biens et transports collectifs de personnes (frais payés à des tiers)

- 6241 - Transports sur achats
- 6242 - Transports sur ventes
- 6244 - Transports administratifs
- 6247 - Transports collectifs du personnel
- 6248 - Divers

625 - Déplacements, missions et réceptions

- 6254 - Frais d'inscription aux colloques
- 6255 - Frais de déménagement
- 6256 - Missions
 - 62561 - Personnels de l'EPSCP
 - 62562 - Étudiants
 - 62563 - Personnalités extérieures
- 6257 - Réceptions

626 - Frais postaux et de télécommunications

- 6264 - Téléphone
- 6265 - Affranchissements
- 6266 - Internet
- 6267 - Liaisons spécialisées

627 - Services bancaires et assimilés

- 6271 - Frais sur titres (achat, vente, garde)
- 6272 - Commissions sur cartes bancaires
- 6278 - Autres frais et commissions

628 - Divers

- 6281 - Concours divers (cotisations...)
- 6282 - Blanchissage
- 6283 - Formation continue du personnel de l'établissement
- 6284 - Frais de recrutement du personnel
- 6286 - Contrats de nettoyage
- 6288 - Autres prestations extérieures diverses
 - 62885 - Facturation des payes à façon effectuées par les services déconcentrés du Trésor
 - 62888 - Autres

629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs

63 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)

6311 - Taxe sur les salaires

6318 - Autres

632 - Charges fiscales sur congés payés

633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)

6331 - Versement de transport

6332 - Cotisation FNAL (article L 834-1-1° du code de la sécurité sociale)

6338 - Autres

635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)

6351 - Impôts directs

63511 – Taxe professionnelle

63512 - Taxes foncières

63513 - Autres impôts ou taxes à caractère local

63514 - Taxe sur les bureaux - région Île de France (article 231 du CGI)

6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables

6353 - Impôts indirects

6354 - Droits d'enregistrement et de timbre

63541 - Droits de mutation

63542 - Taxe différentielle sur les véhicules à moteur

6358 - Autres droits

637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)

6372 - Taxes perçues par les organismes publics internationaux

6374 - Impôts et taxes exigibles à l'étranger

6378 - Taxes diverses

64 - CHARGES DE PERSONNEL

641 - Rémunérations du personnel

6411 - Salaires, appointements

6412 - Congés payés

6413 - Primes et gratifications

6414 - Indemnités et avantages divers

64142 - Vacances administratives et techniques

64143 - Heures supplémentaires

64144 - Formation continue

64145 - Contrats de recherche

64148 - Autres

6415 - Supplément familial de traitement

6417 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocation pour perte d'emploi

64171 - Allocation unique dégressive

64172 - Indemnités de licenciement

641721 - Indemnité de préavis et de licenciement

641722 – Allocation pour perte d'emploi

642 - Cours complémentaires

6421 - Personnel de l'établissement

6422 - Personnel extérieur à l'établissement

64221 - Extérieur enseignant

64222 - Extérieur non enseignant

643 - Emplois gagés sur formation continue

644 - Rémunérations du personnel recruté en application de conventions

- 6443 - Rémunérations du personnel recruté sous contrat emploi-consolidé
- 6444 - Rémunérations du personnel recruté sous contrat emploi-jeune
- 6445 - Rémunérations du personnel recruté sous contrat emploi - solidarité
- 6446 - Rémunérations des objecteurs de conscience
- 6447 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocation pour perte d'emploi
- 64471 - Allocation unique dégressive
- 6448 - Autres rémunérations du personnel recruté en application de conventions

645 - Charges de Sécurité Sociale et de prévoyance

- 6451 - Cotisations à l'URSSAF
- 6452 - Cotisations aux Mutuelles
- 6453 - Cotisations aux caisses de retraites et de pensions civiles
- 64532 - Pensions civiles
- 64534 - IRCANTEC
- 6454 - Cotisations aux ASSEDIC
- 64541 - CES-Cotisation assurance chômage (part patronale)
- 64542 - emplois jeunes
- 64543 - Intermittents du spectacle
- 64548 - Autres
- 6455 - Charges sociales sur congés à payer
- 6456 - Prestations directes
- 64561 - Accidents du travail
- 64562 - Capital décès
- 64563 - Traitements et indemnités des fonctionnaires en congé de longue durée
- 64568 - Autres prestations directes
- 6457 - Cotisations horaires forfaitaires RMI
- 6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux

647 - Autres charges sociales

- 6474 - Oeuvres sociales
- 6478 - Divers

648 - Autres charges de personnel

65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE

651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires

- 6511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques et procédés et logiciels
- 6516 - Droits d'auteurs et de reproduction
- 6518 - Autres droits et valeurs similaires

654 - Charges sur créances irrécouvrables

655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE)

657 - Charges spécifiques

- 6571 - Bourses
- 6575 - Subventions reçues et réparties par l'EPSCP
- 6576 - Subventions diverses
- 6578 - Autres charges spécifiques ¹¹

658 - Charges diverses de gestion courante

- 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs
- 6588 - Autres charges diverses de gestion courante

66 - CHARGES FINANCIÈRES

661 - Charges d'intérêts

- 6611 - Intérêts des emprunts et des dettes
- 6616 - Intérêts bancaires sur opérations de financement (escompte)
- 6618 - Autres charges d'intérêts
- 66181 - Intérêts des dettes commerciales

664 - Pertes sur créances liées à des participations

665 - Escomptes accordés

666 - Pertes de change

667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

668 - Autres charges financières

- 6683 - Charges financières provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs
- 6685 - Charges financières provenant de l'encaissement des chèques vacances
- 6688 - Autres charges financières

67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES

671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

- 6711 - Pénalités sur contrats et conventions
- 6712 - Pénalités, amendes fiscales et pénales
- 6713 - Dons, libéralités
- 6714 - Créances devenues irrécouvrables
- 6715 - Subventions accordées
- 6716 - Déficits ou débets admis en décharge ou en remise gracieuse
- 6717 - Intérêts sur débets admis en remise gracieuse
- 6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion
- 67181 - Rappels d'impôt (autres qu'IS)
- 67182 - Charges exceptionnelles provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs
- 67188 - Autres charges exceptionnelles diverses

675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés

¹¹ compte dont l'ouverture est soumise à l'autorisation préalable du ministère du Budget, direction générale de la Comptabilité publique, bureau 5B

- 6751 - Immobilisations incorporelles
- 6752 - Immobilisations corporelles
- 6756 - Immobilisations financières
- 6758 - Autres éléments d'actifs¹²

678 - Autres charges exceptionnelles

68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS

681 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation

6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

68111 - Immobilisations incorporelles

- 681111 - Frais d'établissement
- 681113 - Frais de recherche et de développement
- 681115 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires
- 681116 - Droit au bail
- 681118 - Autres immobilisations incorporelles

68112 - Immobilisations corporelles

- 681122 - Agencements, aménagements de terrains
- 681123 - Constructions (à subdiviser comme le compte 213)
- 681124 - Constructions sur sol d'autrui (à subdiviser comme le compte 214)
- 681125 - Installations techniques, matériel et outillage (à subdiviser comme le compte 215)
- 681126 - Collections (à subdiviser comme le compte 216)
- 681128 - Autres immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 218)

6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir

68121 - Charges différées

68122 - Frais d'acquisition des immobilisations

68128 - Charges à étaler

6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (à subdiviser comme le compte 15)

6816 - Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

68161 - Immobilisations incorporelles

68162 - Immobilisations corporelles

6817 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que VMP)

68173 - Stocks et en-cours

68174 - Créances

686 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges financières

6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

6866 - Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers

68662 - Immobilisations financières

68665 - Valeurs mobilières de placement

687 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges exceptionnelles

6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations

6875 - Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnelles

6876 - Dotations aux provisions pour dépréciation exceptionnelle

¹² sauf stocks et valeurs mobilières de placement

69 – IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES ET IMPÔTS ASSIMILÉS

695 - Impôt sur les bénéfices

697 - Imposition forfaitaire annuelle

699 - Produits – report en arrière des déficits et crédits d'impôt

CLASSE 7- COMPTES DE PRODUITS

70 - VENTES DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES

701 - Ventes de produits finis

702 - Ventes de produits intermédiaires

703 - Ventes de produits résiduels

704 - Travaux

705 - Études

706 - Prestations de services

7061 - Droits de scolarité et redevances

70611 - Droits de scolarité applicables aux diplômes nationaux

70612 - Droits des diplômes propres à chaque établissement

70613 - Redevances

7062 - Prestations de recherche

7063 - Mesures et expertises

7064 - Prestations et travaux informatiques

7065 - Prestations de formation continue

7066 - Colloques

7067 - Ventes de publications

7068 - Autres prestations de services

707 - Ventes de marchandises

708 - Produits des activités annexes

7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel

7082 - Commissions et courtages

7083 - Locations diverses

7084 - Mise à disposition de personnel facturée

7085 - Ports et frais accessoires facturés aux clients

7087 - Hébergements et restauration

7088 - Autres produits d'activités annexes

709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement

7091 - Sur ventes de produits finis

7092 – Sur ventes de produits intermédiaires

7093 - Sur ventes de produits résiduels

7094 - Sur travaux

7095 - Sur études

7096 - Sur prestations de services

7097 - Sur ventes de marchandises

7098 - Sur produits des activités annexes

71 - PRODUCTION STOCKÉE (variation de l'exercice)

713 - Variation des stocks (en-cours de production, produits)

7133 - Variation des en-cours de production de biens

7134 - Variation des en-cours de production de services

7135 - Variation des stocks de produits

72 - PRODUCTION IMMOBILISÉE

721 - Production immobilisée - Immobilisations incorporelles (à subdiviser comme le compte 20)

722 - Production immobilisée - Immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 21)

74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

741 - État

7411 - Ministère de tutelle

7418 - Autres ministères

74186 - Participation de l'État à la rémunération des objecteurs de conscience

74188 - Autres

744 - Collectivités publiques et organismes internationaux

7442 - Subventions de la région

7443 - Subventions du département

7444 - Subventions des communes et groupements de communes

7445 - CNASEA

74451 - Rémunération CNASEA au titre des CES

74452 - Frais de formation CNASEA au titre des CES

74453 - Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois-jeunes

74454 – Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois consolidés

7446 - Subventions Union Européenne

7447 - Subventions d'organismes internationaux

7448 – Subventions d'autres collectivités publiques et organismes internationaux

746 - Dons et legs

748 - Autres subventions d'exploitation

7481- Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

7488 - Autres

75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE

751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires

7511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés et logiciels

7516 - Droits d'auteur et de reproduction

7518 - Autres droits et valeurs similaires

752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement

755 - Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE)

757 – Produits spécifiques

758 - Produits divers de gestion courante

- 7581 - Frais de gestion sur ressources affectées
- 7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs
- 7584 - Frais de poursuite et de contentieux
- 7588 - Autres

76 - PRODUITS FINANCIERS

- 761 - Produits des participations
 - 7611 - Revenus des titres de participation
 - 7616 - Revenus sur autres formes de participation
 - 7617 - Revenus des créances rattachées à des participations
- 762 - Produits des autres immobilisations financières
 - 7621 - Revenus des titres immobilisés
 - 7624 - Revenus des prêts
 - 7627 - Revenus des créances immobilisées
- 763 - Revenus des autres créances
 - 7638 - Revenus sur créances diverses
- 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement
- 765 - Escomptes obtenus
- 766 - Gains de change
- 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 768 - Autres produits financiers

77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS

- 771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion
 - 7711 - Dédits et pénalités perçus sur achats et ventes
 - 7712 - Dégrevements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)
 - 7713 - Libéralités reçues
 - 7714 - Intérêts issus d'arrêts de débet
 - 7715 - Condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes
 - 7716 - Recouvrements sur créances admises en non-valeur
 - 7717 - Dettes atteintes par la prescription quadriennale
 - 7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion de l'exercice
 - 77181 - Subvention d'équilibre
 - 77182 - Produits exceptionnels provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs
- 775 - Produits des cessions d'éléments d'actif
 - 7751 - Immobilisations incorporelles
 - 7752 - Immobilisations corporelles
 - 7756 - Immobilisations financières
 - 7758 - Autres éléments d'actif¹³
- 776 - Produits issus de la neutralisation des amortissements
- 777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice

¹³ sauf stocks et valeurs mobilières de placement

778 - Autres produits exceptionnels

78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

781 - Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)

7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

78111 - Immobilisations incorporelles

78112 - Immobilisations corporelles

7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation

7816 - Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

78161 - Immobilisations incorporelles

78162 - Immobilisations corporelles

7817 - Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants

78173 - Stocks et en-cours

78174 - Créances

786 - Reprises sur provisions pour risques (à inscrire dans les produits financiers)

7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financiers

7866 - Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers

78662 - Immobilisations financières

78665 - Valeurs mobilières de placement.

787 - Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)

7875 - Reprises sur provisions pour risques et charges exceptionnels

7876 - Reprises sur provisions pour dépréciations exceptionnelles

79 - TRANSFERTS DE CHARGES

791 - Transferts de charges d'exploitation

796 - Transferts de charges financières

797 - Transferts de charges exceptionnelles

CLASSE 8- COMPTES SPÉCIAUX

80 - ENGAGEMENTS HORS BILAN

801 - Engagements donnés par l'établissement

8011 - Avals, cautions, garanties

8016 - Redevances crédit-bail restant à courir

80161 - Crédit-bail mobilier

80165 - Crédit-bail immobilier

8018 - Autres engagements donnés

802 - Engagements reçus par l'établissement

8021 - Avals, cautions, garanties

8026 - Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail

80261 - Crédit-bail mobilier

80265 - crédit-bail immobilier

8028 - Autres engagements reçus

803 - Autorisations de programme

804 - Engagements juridiques

805 - Crédits de paiement

806 - Engagements comptables annuels

807 - Mandatement

808 – Recettes pluriannuelles

8081 - Prévision annuelle du financement

8082 - Constatation des droits pluriannuels

8083 - Constatation de la part annuelle du financement

8084 - Encaissement attendu

809 - Contrepartie des engagements

8091 - Donnés par l'établissement

8092 - reçus par l'établissement

86 - VALEURS INACTIVES

861 - Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille

862 - Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants

863 - Comptes de prise en charge

88 - RÉSULTAT EN INSTANCE D'AFFECTION (FACULTATIF)

89 - BILAN (FACULTATIF)

890 - Bilan d'ouverture

891 - Bilan de clôture

CHAPITRE 5

LES COMMENTAIRES DES COMPTES

1. COMPTES DE CLASSE 1 : COMPTES DE CAPITAUX

Les comptes de la classe 1 regroupent les comptes de capitaux propres, les provisions pour risques et charges, les emprunts et dettes assimilées.

Du point de vue de l'analyse du bilan, les capitaux propres sont déterminés par différence entre l'expression comptable, d'une part de l'ensemble des éléments actifs de l'établissement, d'autre part, de l'ensemble des éléments passifs (passif externe).

Dans les EPSCP, le montant des capitaux propres, au sens économique, correspond à la somme algébrique :

- des apports : dotation (et compléments de dotation), dons et legs en capital, affectation ;
- des écarts de réévaluation ;
- des résultats excédentaires : réserves, report à nouveau créditeur, excédent de l'exercice ;
- des pertes : report à nouveau débiteur, perte de l'exercice ;
- des subventions d'investissement.

La situation nette est établie après affectation du résultat de l'exercice. Elle comprend les postes suivants :

- apports ;
- écarts de réévaluation ;
- réserves ;
- report à nouveau ;
- subventions.

COMPTE 10 - CAPITAL ET RÉSERVES

En raison de la situation juridique particulière des EPSCP et de leurs conditions de création, il a été nécessaire de procéder à des aménagements dérogatoires au PCG, s'agissant des subdivisions du compte 10 « Capital et réserves », lesquelles se caractérisent par l'absence de comptes de capitaux auxquels ont été substitués des comptes retraçant l'origine et la nature des biens dont disposent les établissements publics.

Le compte 10 comprend les subdivisions suivantes :

- 102 - Biens mis à disposition des établissements ;
- 103 - Biens remis en pleine propriété aux établissements ;
- 105 - Écarts de réévaluation ;
- 106 - Réserves.

La technique comptable proprement dite est exposée dans la rubrique particulière à chaque compte.

COMPTE 102 - BIENS MIS À DISPOSITION DES ÉTABLISSEMENTS

Le compte 102 - Biens mis à disposition des établissements - retrace les moyens généraux, *en nature*, remis en dotation ou en affectation à l'établissement, au sens des articles R 81 et R 88-1 du code du domaine de l'État, par l'État ou des organismes autres que l'État, afin de lui permettre d'assurer la mission qui lui est dévolue.

Les subdivisions du compte 102 entraînent des opérations budgétaires et comptables d'ordre. En effet, les biens affectés à l'établissement apparaissent au bilan de l'établissement mais n'ont pas d'incidence directe patrimoniale.

Le compte 102 est subdivisé de la manière suivante :

1021 - Dotation

10211 - Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement

10212 - Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement

1022 - Complément de dotation (État)

10221 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement

10222 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement

1023 - Complément de dotation - Autres organismes

10231 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement

10232 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement

1027 - Affectation

10271 - Biens remis en affectation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement

10272 - Biens remis en affectation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement

N. B. Les subdivisions destinées à distinguer les biens dont la charge du renouvellement incombe à l'établissement de ceux dont la charge de renouvellement ne lui incombe pas, ont pour objet de faciliter la mise en oeuvre de l'amortissement neutralisé tel qu'il est décrit dans les commentaires des comptes de classe 2 ci-après et dans les opérations de fin d'exercice (chapitre 5 du présent titre).

Compte 1021 - Dotation

Ce compte retrace la valeur des immeubles et terrains du domaine privé de l'État remis à l'établissement à titre de dotation initiale (en application de l'article R 81 du code du domaine de l'État), c'est-à-dire, une mise à disposition gratuite, sans transfert de propriété.

Technique comptable

Attribution de biens au profit de l'établissement sous forme de dotation

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit compte de classe 2 intéressé
- Crédit 1021 Dotation

Neutralisation des amortissements, pour le montant annuel de l'amortissement

- Débit 1021 Dotation (pas de mandat)
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements (titre de recettes)

voir schéma d'écriture n°10

Compte 1022 - Complément de dotation (État)

Ce compte retrace les subventions en nature de l'État ayant le caractère de complément de dotation lorsque ce caractère a été précisé de façon formelle par l'autorité qui les a versées.

Technique comptable

Pour le montant des subventions d'investissement en nature ayant le caractère de complément de dotations reçues :

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit compte d'immobilisations corporelles
- Crédit 1022 Complément de dotation - État

Neutralisation des amortissements, pour le montant annuel de l'amortissement

- Débit 10221 Complément de dotation - État (pas de mandat)
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements (titre de recettes)

voir schéma d'écriture n°10

Compte 1023 - Complément de dotation (autres organismes)

Sont constatées à ce compte les subventions d'investissement en nature autres que celles reçues de l'État et ayant le caractère de complément de dotation lorsque ce caractère a été précisé de façon formelle par l'autorité versante.

Technique comptable

Pour le montant des subventions d'investissement reçues en nature ayant le caractère de complément de dotation :

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit compte d'immobilisations corporelles concerné
- Crédit 1023 Complément de dotation

Neutralisation des amortissements

- Débit 10231 Complément de dotation (autres organismes) (pas de mandat)
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements (titre de recettes)

Compte 1027 - Affectation

Le compte 1027 est destiné à enregistrer au passif du bilan la contrepartie des biens du domaine privé de l'État faisant l'objet d'une attribution à l'établissement sous forme d'affectation au profit de l'établissement (mise à disposition moyennant le versement d'une indemnité : valeur vénale, en cas d'affectation définitive, valeur locative pour l'affectation provisoire, sans transfert de propriété), en application notamment des dispositions de l'article R.81 du code du domaine de l'État et inscrits à l'actif.

Technique comptable

Affectation des biens affectés, pour leur valeur estimative

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit compte de classe 2 intéressé
- Crédit 1027 Affectation

Neutralisation des amortissements

- Débit 10271 Affectation (pas de mandat)
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements (titre de recettes)

Fin de l'affectation

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit compte 1027 Affectation
- Crédit compte de classe 2 intéressé

COMPTE 103 BIENS REMIS EN PLEINE PROPRIÉTÉ AUX ÉTABLISSEMENTS

Le compte 103 retrace les moyens généraux remis à l'établissement en pleine propriété pour assurer sa mission, soit sous la forme de subventions en espèces, soit sous la forme de dons et legs.

Le compte 103 présente les subdivisions suivantes :

1031 - Fonds propres

1032 - Autres compléments de dotation - État

1033 - Autres compléments de dotation - Autres organismes

1035 - Dons et legs en capital

Compte 1031 Fonds propres

Ce compte retrace les fonds versés à l'établissement par caisse ou banque ou exceptionnellement par remise de valeurs mobilières de placement, dans le cadre de la dotation initiale effectuée par l'État.

Technique comptable :

Versement de fonds par caisse ou banque ou remise de valeurs mobilières de placement :

- Débit classe 5
- Crédit 1031 Fonds propres (titre de recettes)

Compte 1032 Autres compléments de dotation - État

Ce compte retrace les subventions en espèces de l'État ayant le caractère de subventions d'investissement non renouvelables accordées comme mises de fonds initiales pour l'acquisition ou la création de biens dont la charge de renouvellement incombe de ce fait à l'établissement et qui doivent normalement être considérées comme des apports en capital à maintenir durablement au bilan.

Dans le cas où il serait prévu, lors de l'acquisition, que l'immobilisation ne sera pas remplacée (exemple : équipement spécifique à une opération), les subventions sont imputables au compte 13.

Technique comptable

Pour le montant des subventions d'investissement en espèces ayant le caractère de complément de dotations reçues :

- Débit 4411 Subventions d'investissement
- Crédit 1032 Autres compléments de dotation État (titre de recettes)

Pour le montant des subventions d'équipement en espèces ayant le caractère de complément de dotation à reverser :

- Débit 1032 Autres compléments de dotation État (mandat)
- Crédit 443 Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux

Les comptes de tiers sont soldés par les comptes d'actif concernés.

Compte 1033 Autres compléments de dotation - Autres organismes

Ce compte retrace les subventions en espèces des organismes autres que l'État, ayant le caractère de subventions d'investissement non renouvelables accordées comme mises de fonds initiales pour l'acquisition ou la création de biens dont la charge de renouvellement incombe de ce fait à l'établissement et qui doivent normalement être considérées comme des apports en capital à maintenir durablement au bilan.

Dans le cas où il serait prévu, lors de l'acquisition, que l'immobilisation ne sera pas remplacée (exemple : équipement spécifique à une opération), les subventions sont imputables au compte 13.

Technique comptable

Pour le montant des subventions d'investissement en espèces ayant le caractère de complément de dotation reçues :

- Débit 4411 Subventions d'investissement
- Crédit 1033 Autres compléments de dotation - Autres organismes (titre de recettes)

Pour le montant des sommes à reverser :

- Débit 1033 Autres compléments de dotation - Autres organismes (mandat)
- Crédit 443 Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux

Les comptes de tiers sont soldés par les comptes d'actifs concernés.

Compte 1035 - Dons et legs en capital

Sont retracés à ce compte les dons et legs en nature ainsi que les dons et legs en espèces affectés à des opérations d'investissement ou à employer en achats de valeurs.

Technique comptable

Dons et legs en nature

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit compte de classe 2 intéressé, ou exceptionnellement :
- Débit 50 Valeurs mobilières de placement
- Crédit 1035 Dons et legs en capital

Dons et legs en espèces affectés à des opérations d'investissement ou à employer en achats de valeurs

- Débit compte financier intéressé
- Crédit 1035 Dons et legs en capital (titre de recettes)

COMPTE 105 - ÉCARTS DE RÉÉVALUATION

L'écart de réévaluation est la contrepartie au bilan des corrections à la hausse de la valeur comptable antérieure d'éléments de l'actif ou des corrections à la baisse de la valeur comptable antérieure d'éléments du passif. Il est égal à la différence entre la valeur actuelle et la valeur nette comptable.

Le compte 105 enregistre les écarts constatés à l'occasion d'opérations de réévaluation.

Seules les immobilisations corporelles et financières peuvent faire l'objet d'une réévaluation. Dès lors, les plus-values latentes constatées sur d'autres biens ne peuvent être comptabilisées (exemple : stocks, valeurs mobilières de placement).

Il est précisé que ces opérations doivent concerner l'ensemble des immobilisations corporelles et financières de l'établissement. Toutefois, il n'est pas interdit, si la réalité le confirme, de ne réévaluer in fine que certains éléments en indiquant que, pour les autres, la valeur comptable correspond à la valeur actuelle.

Les amortissements après réévaluation sont calculés en appliquant à la nouvelle valeur nette comptable (valeur actuelle) le plan d'amortissement initialement décidé.

L'ouverture du compte 105 est soumise à l'autorisation expresse et préalable du bureau 5B de la direction générale de la comptabilité publique.

Technique comptable

Constatation de la plus-value résultant de la réévaluation des immobilisations

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit compte d'immobilisation intéressé
- Crédit 105 Écarts de réévaluation

Constatation du complément d'amortissement (la dotation aux amortissements initialement prévue étant par ailleurs comptabilisée normalement)

- Débit 105 Écarts de réévaluation
- Crédit subdivision intéressée du compte 28

Constatation de la sortie du bien du patrimoine

- Débit 105 Écarts de réévaluation
- Crédit compte d'immobilisation intéressé

Pour la fraction de la valeur réévaluée non encore amortie

COMPTE 106 - RÉSERVES

Les réserves à inscrire au compte 106 sont des résultats excédentaires affectés durablement à l'établissement jusqu'à décision contraire des autorités compétentes (conseil d'administration).

Le compte 106 est subdivisé comme suit :

1068 - Autres réserves

10681 - Réserves de propres assureur

10682 - Réserves facultatives

Compte 1068 - Autres réserves

Compte 10681 - Réserves de propre assureur

Ce compte n'est ouvert que sur autorisation spéciale de la direction générale de la comptabilité publique.

La réserve de propre assureur est destinée à couvrir la part de risque non couverte par une assurance lorsque ce risque n'est pas rattachable aux exercices clos.

Lorsque le risque est rattachable aux exercices clos, la part de risque non couverte par une assurance est portée en provision au compte 1518 "autres provisions pour risques".

Compte 10682 - Réserves facultatives

Le compte 10682 -Réserves facultatives enregistre les résultats de la section de fonctionnement. Son solde présente le montant cumulé de ces résultats.

Il ne doit pas présenter de subdivisions.

Technique comptable

Le compte 106 est débité ou crédité à la subdivision intéressée des résultats affectés durablement à l'établissement par le conseil d'administration, soit par le débit ou le crédit de la subdivision du compte 12 - Résultat net de l'exercice, soit par le débit ou le crédit de la subdivision du compte 11 - Report à nouveau

L'affectation du résultat de l'exercice N est enregistrée comptablement sur l'exercice N+1.

COMPTE 11 - REPORT À NOUVEAU (SOLDE CRÉDITEUR OU DÉBITEUR)

Le report à nouveau est le résultat ou la partie du résultat dont l'affectation a été ajournée par le conseil d'administration qui a statué sur les comptes de l'exercice précédent, notamment dans l'hypothèse où le solde des comptes de réserves est inférieur au déficit de l'exercice précédent.

Il peut être excédentaire ou déficitaire.

Technique comptable

Les comptes 110 et 119 sont respectivement crédités ou débités par le débit ou le crédit des comptes 120 - Résultat de l'exercice - solde créditeur, ou 129 - Résultat de l'exercice - solde débiteur

L'affectation du résultat de l'exercice N est enregistrée comptablement sur l'exercice N+1.

COMPTE 12 - RÉSULTAT DE L'EXERCICE (BÉNÉFICE OU PERTE)

Le compte 12 fait apparaître le résultat de l'exercice. L'excédent net total (ou la perte nette totale) de l'exercice est égal au solde du compte 12.

Le compte 12 est subdivisé comme suit :

120 - Résultat de l'exercice (solde créditeur).

129 - Résultat de l'exercice (solde débiteur).

Technique comptable

Détermination du résultat

Les comptes de charges et de produits de la section de fonctionnement sont, en fin d'exercice, virés à la subdivision intéressée du compte 12.

- Résultat excédentaire :

En fin d'exercice, les comptes de charges (classe 6) et les comptes de produits (classe 7) sont soldés par le compte 120

- Résultat déficitaire

En fin d'exercice, les comptes de charges (classe 6) et de produits (classe 7) sont soldés par le compte 129

Affectation du résultat

Au cours de l'exercice suivant, après décision prise par le conseil d'administration de l'EPSCP sur l'affectation des résultats, les comptes 120 et 129 sont eux-mêmes soldés par le jeu du compte de réserves intéressé (résultat affecté aux réserves) et/ou de report à nouveau (résultat ou partie de résultat dont l'affectation a été ajournée par le conseil).

COMPTE 13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Les subventions d'investissement sont les subventions reçues par l'établissement en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subventions d'équipement) ou de financer des activités à long terme (autres subventions d'investissement), qu'elles revêtent la forme d'une subvention globale ou d'une subvention spécifique, en espèces ou en nature.

Le plan comptable général prévoit que les subventions d'investissement peuvent être, au choix de l'entreprise, soit prises en compte immédiatement en produit au compte 77, soit étalées par le biais du compte 13.

Le compte 13 est subdivisé comme suit :

131 - Subventions d'équipement

1311 - État

1312 - Régions

1313 - Départements

1314 - Communes et groupements de communes

1315 - Autres collectivités et établissements publics

1316 - Union européenne

1317 - Autres organismes

1318 - Autres

138 - Autres subventions d'investissement

139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (solde débiteur)

1391 - Subventions d'équipement

13911 - État

13912 - Régions

13913 - Départements

13914 - Communes et groupements de communes

13915 - Autres collectivités et établissements publics

13916 - Union européenne

13917 - Autres organismes

13918 - Autres

1398 - Autres subventions d'investissement.

Le compte 13 retrace les subventions d'investissement *renouvelables* (par opposition aux compléments de dotation inscrits aux comptes 1022, 1032 et 1033).

Les dates d'enregistrement des subventions sont différentes selon qu'il existe dans la notification une clause résolutoire, une clause suspensive ou aucune clause.

Dans le premier cas, la signature est acquise dès la signature de l'accord. En cas de risque de reversement, il y a lieu de constater une provision.

Dans le second cas, la subvention ne peut être enregistrée tant que les conditions n'ont pas été réalisées. Le versement d'avances est alors comptabilisé au compte 4449 « État – avances sur subventions »

Dans le dernier cas, le plus fréquent dans les établissements publics, la subvention est enregistrée dès la notification et non lors de l'encaissement, en respect du principe des droits constatés.

Le compte 13 est destiné à la fois :

- à faire apparaître au passif du bilan le montant des subventions d'investissement jusqu'à ce qu'elles aient rempli leur objet;
- à permettre d'échelonner sur plusieurs exercices la constatation de l'enrichissement provenant de ces subventions.

Les subventions sont rapportées aux résultats sur le nombre d'exercices nécessaires pour les rapprocher des coûts qu'elles sont censées compenser.

Ainsi, pour chaque exercice, il est fait le rapprochement entre le coût de l'immobilisation (amortissement) et le profit provenant de la subvention.

Si les biens acquis ou créés au moyen d'une subvention font l'objet d'un amortissement, la subvention est rapportée au résultat d'une somme égale, en principe, au montant de la dotation aux comptes d'amortissements des immobilisations concernées.

D'un point de vue budgétaire, la reprise de la subvention d'investissement à la section de fonctionnement (qui constitue une recette budgétaire de la section de fonctionnement) a pour effet de neutraliser le montant de la dotation aux comptes d'amortissement au niveau des résultats de l'exercice (dépense budgétaire de la section de fonctionnement).

Dans ce cas, l'amortissement du bien permet seulement de constater comptablement la diminution de la valeur du bien, le renouvellement du bien (autre objectif assigné à l'amortissement) intervenant par l'attribution d'une nouvelle subvention.

Seul figure au bilan le montant net de la subvention d'investissement non encore inscrite au compte de résultat. Les comptes 131 (ou 138) et 139 sont soldés l'un par l'autre lorsque la subvention est reprise en totalité au compte de résultat.

Dans le cas d'acquisition d'immobilisations non amortissables, la subvention d'équipement est amortie pour une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention sont inaliénables aux termes du contrat, ou à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, d'une somme égale au dixième du montant de la subvention.

Technique comptable

Comptabilisation de la subvention

- Subvention en nature

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit compte de classe 2
- Crédit 131 Subventions d'équipement
- ou Crédit 138 Autres subventions d'investissement

- Subvention en espèces

- Débit subdivision intéressée du compte 441
- Crédit 131 Subventions d'équipement (titre de recettes), ou
- Crédit 138 Autres subventions d'investissement (titre de recettes)

Amortissement de la subvention

- Débit 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
- Crédit 777 Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice (titre de recettes)

- d'une somme égale, en principe, au montant de la dotation aux comptes d'amortissement des immobilisations (ou fractions d'immobilisations) amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention ;

- d'une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables ou créées au moyen de la subvention sont inaliénables aux termes du contrat ou, à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, d'une somme égale au dixième du montant de la subvention.

La reprise se fait au même rythme que l'amortissement

Annulation de la subvention d'investissement en fin d'amortissement (opération d'ordre comptable)

- Débit compte 131 ou 138 Subventions d'investissement
- Crédit compte 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat

L'amortissement des subventions d'investissement est également traité au niveau du chapitre relatif aux opérations de fin d'exercice.

COMPTE 15 - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

Les provisions sont destinées à couvrir des risques et des charges nettement précisés quant à leur objet, dont la réalisation est incertaine, mais que des événements survenus ou en cours rendent probables. Elles sont évaluées à l'arrêté des comptes par le conseil d'administration, sur proposition de l'ordonnateur.

Les provisions n'ont qu'un caractère provisoire et ne peuvent être valablement constituées que lorsque la charge ou le risque envisagé n'est pas certain, mais est probable et que cette probabilité est née au cours de l'exercice.

Les comptes de provisions font l'objet d'opérations budgétaires et comptables d'ordre.

Le compte 15 présente les subdivisions suivantes :

- 151 - Provisions pour risques
 - 1511 - Provisions pour litiges
 - 1515 - Provisions pour pertes de change
 - 1518 - Autres provisions pour risques
- 157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
 - 1572 - Provisions pour grosses réparations
- 158 - Autres provisions pour charges
 - 1582 - Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer
 - 1587 - Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités de licenciement

Le contenu de ces comptes est analysé dans la rubrique particulière à chaque compte.

Technique comptable générale

Constitution d'une provision pour risques et charges

- Débit 681 Dotations aux amortissements et provisions (charges d'exploitation), lorsque la provision concerne l'exploitation (mandat)
- ou débit 686 Dotations aux amortissements et provisions (charges financières), lorsque la provision concerne l'activité financière de l'établissement (mandat)
- ou débit 687 Dotations aux amortissements et provisions (charges exceptionnelles), lorsque la provision a un caractère exceptionnel (mandat)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 15

Ajustements de fin d'exercice

- Augmentation de la provision

- Débit des comptes de dotation correspondants (mandat)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte de 15

- Diminution ou annulation de la provision

- Débit de la subdivision intéressée du compte 15
- Crédit 781 Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation) (titre de recettes)
- ou Crédit 786 Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits financiers) (titre de recettes)
- ou Crédit 787 Reprise sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels) (titre de recettes)

Réalisation du risque ou de la charge

- Reprise de la provision

- Débit de la subdivision intéressée du compte 15
- Crédit des comptes 781, 786 ou 787 (titre de recettes)

- et corrélativement pour le montant de la charge

- Débit compte intéressé de classe 6 (mandat)
- Crédit compte de tiers intéressé

COMPTE 151 - PROVISIONS POUR RISQUES

Sont inscrites au compte 151 toutes les provisions destinées à couvrir les risques liés à l'activité de l'établissement. Le plus souvent elles concerneront l'exploitation de l'établissement.

Compte 1511 - Provisions pour litiges

Elles sont constituées pour faire face au paiement d'une condamnation pécuniaire, dommages-intérêts par exemple, devant probablement résulter d'un procès en cours à la date de clôture de l'exercice.

Technique comptable

Constitution de la provision

- Débit 6815 Dotation aux provisions pour risques et charges d'exploitation (mandat)
- Crédit 1511 Provisions pour litiges

Reprise de la provision

- Débit 1511 Provision pour litiges
- Crédit 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation (titre de recettes)

Compte 1515 - Provisions pour pertes de change

Les pertes latentes sur les créances et les dettes en monnaies étrangères résultant de la hausse des cours au jour de l'inventaire entraînent la constitution d'une provision pour risques au compte 1515

Technique comptable

Constitution de la provision

- Débit 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (mandat)
- Crédit 1515 Provisions pour pertes de change

Reprise de la provision

- Débit 1515 Provisions pour pertes de change
- Crédit 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation (titre de recettes)

COMPTE 157 - PROVISIONS POUR CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

Le compte 157 est destiné à recevoir les provisions ayant pour objet de répartir sur plusieurs exercices des dépenses prévisibles qui, étant donné leur nature ou leur importance, ne sauraient logiquement être supportées par le seul exercice au cours duquel elles seront engagées. Il en est ainsi notamment pour les grosses réparations dont l'importance exceptionnelle justifie l'étalement de la charge dans le temps, tel un ravalement de bâtiment.

Compte 1572 - Provisions pour grosses réparations

Technique comptable

Constitution de la provision

- Débit 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (mandat)
- Crédit 1572 Provisions pour grosses réparations

Reprise de la provision

- Débit 1572 Provisions pour grosses réparations
- Crédit 7815 Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation (titre de recettes)

COMPTE 158 - AUTRES PROVISIONS POUR CHARGES

Compte 1582 Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer

Lorsque l'établissement ne peut estimer suffisamment en détail les différentes charges liées aux congés à payer, celles-ci sont comptabilisées au débit du compte 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation », par crédit du compte 1582 « Provisions pour charges sociales et fiscales pour congés à payer ». Cette dernière procédure est exceptionnelle et ne peut être mise en oeuvre que sur autorisation du bureau 5B de la direction générale de la Comptabilité publique.

Technique comptable

Constitution de la provision

- Débit 6815 Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (mandat)
- Crédit 1582 Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer

Reprise de la provision

- Débit 1582 Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer
- Crédit 7815 reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation (titre de recettes)

Compte 1587- Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités de licenciement

COMPTE 16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES

Le compte 16 enregistre d'une part les emprunts, d'autre part les dettes financières assimilées à des emprunts (dépôts et cautionnements reçus, avances de l'Etat), à l'exception des dettes rattachées à des participations.

L'ensemble des opérations concernant le compte 16 relève d'écritures budgétaires classiques.

Le compte 16 présente les subdivisions suivantes :

164 - Emprunts auprès des établissements de crédit

165 - Dépôts et cautionnements reçus

1651 - Dépôts

1655 - Cautionnements

167 - Emprunts et dettes assorties de conditions particulières

1674 - Avances de l'Etat et des collectivités publiques

1678 - Autres

168 - Autres emprunts et dettes assimilées

1688 - Intérêts courus

Technique comptable

- Compte 164 Emprunts auprès des établissements de crédit

Souscription d'emprunt

- Débit du compte de tiers intéressé
- Crédit du compte 164 (titre de recettes)

Remboursement d'une échéance d'emprunt

- Débit du compte 164(mandat)
- Débit compte 661 charges d'intérêts (mandat)
- Crédit du compte de tiers intéressé

- Compte 1651 Dépôts

Réception d'un dépôt

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit 1651 Dépôts (titre de recettes)

Restitution du dépôt

- Débit 1651 Dépôts (mandat)
- Crédit du compte de disponibilités

- Compte 1655 Cautionnements

Réception du cautionnement

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit 1655 Cautionnements (titre de recettes)

Restitution du cautionnement

- Débit 1655 Cautionnements (mandat)
- Crédit du compte de disponibilités

- Compte 167 Emprunts et dettes assortis de conditions particulières

Souscription d'emprunt

- Débit du compte de tiers intéressé
- Crédit du compte 167 (titre de recettes)

Remboursement d'emprunts

- Débit du compte 167 (mandat)
- Crédit du compte de tiers intéressé

- Compte 1688 Intérêts courus

Comptabilisation des intérêts courus non échus (opération de fin d'exercice)

- Débit 6611 Intérêts des emprunts et des dettes (mandat)
- Crédit 1688 Intérêts courus (titre de recettes)

Païement à l'échéance : partie des intérêts courus au titre de l'année précédente

- Débit 1688 Intérêts courus (mandat)
- Crédit du compte de disponibilités

COMPTE 17 - DETTES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

L'ouverture de ce compte et de ses subdivisions est soumise à l'autorisation préalable des autorités de tutelle (ministère chargé du Budget et ministère chargé de l'enseignement supérieur ou autre si l'EPSCP ne relève pas de l'autorité du ministère chargé de l'enseignement supérieur).

Le compte 17 présente les subdivisions suivantes.

Compte 171 - Dettes rattachées à des participations (groupe)

Compte 174 - Dettes rattachées à des participations (hors groupe)

Compte 178 - Dettes rattachées à des sociétés en participation

L'utilisation de ces comptes est limitée aux opérations financières, à l'exclusion des opérations commerciales.

Les règles applicables aux opérations faites en commun s'inspirent de celles relatives aux sociétés en participation.

COMPTE 178 - DETTES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

La comptabilisation des opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation prend en considération les données suivantes :

- absence de personnalité morale de la société en participation ¹⁴ ;
- reddition de comptes entre les membres de la société en participation ;
- régime fiscal particulier de la société en participation ;
- sincérité, régularité des comptes et cohérence entre elles des comptabilités des membres de la société en participation, la sincérité impliquant la mise en évidence des engagements de solidarité.

Les modalités de comptabilisation doivent s'efforcer de restituer aux opérations faites par l'intermédiaire d'une société en participation, leur double aspect selon qu'on les considère :

- du point de vue des tiers pour lesquels seule compte l'apparence juridique ;
- du point de vue des coparticipants pour lesquels l'apparence juridique s'efface derrière la réalité du contrat qui les lie, ce contrat pouvant, ou non, confier la responsabilité de la gestion de la société en participation à un (ou des) gérant(s) contractant avec les tiers en son nom propre.

Les biens (qu'il s'agisse de valeurs immobilisées ou de valeurs d'exploitation) de chaque coparticipant doivent figurer dans son bilan même s'ils sont réservés à la réalisation de l'objet de la société en participation (apport en jouissance notamment).

Le coparticipant est, en effet, le bénéficiaire du droit réel en même temps que le propriétaire apparent.

Les biens créés ou acquis dans le cadre de l'activité de la société en participation doivent figurer dans le bilan du coparticipant qui en est le propriétaire (en règle générale le gérant). En contrepartie, ce dernier (gérant) doit faire figurer au passif de son bilan les droits détenus par les autres coparticipants (non gérants) sur les biens créés ou acquis.

La constatation de la consommation des biens immobilisés par suite des opérations d'exploitation faites en société en participation se traduit au niveau des comptes 178 et 268 par une réduction d'un même montant des obligations et des droits respectifs du gérant et des non-gérants.

Les opérations réalisées avec les tiers par les coparticipants en leur nom propre sont inscrites dans la comptabilité de chacun d'entre eux dans les conditions habituelles. Il en est de même pour les opérations réalisées entre coparticipants lorsque ces opérations sont faites en leur nom propre.

Pour information :

☞ *Les mises de fonds entre coparticipants sont enregistrées au compte 458 « Opérations faites en commun ».*

☞ *la répartition du résultat est réalisée par le biais des comptes 655 et 755.*

- dans la comptabilité du gérant, la quote-part dans les résultats revenant aux coparticipants est portée aux comptes 655 et 755 suivant le cas par le crédit ou le débit des comptes courants intéressés 458 ;
- dans la comptabilité des autres coparticipants, la quote-part du résultat leur revenant est inscrite suivant le cas aux comptes 755 ou 655 par le débit ou le crédit du compte courant du gérant 458 ;

¹⁴ En effet, par définition, la société en participation n'est pas immatriculée (loi n° 78-9 du 4 janvier 1978).

Technique comptable

Utilisation du compte 178

Inscription au bilan du gérant

- . Débit 458 Opérations faites en commun
- . Crédit 178 Dettes rattachées à des sociétés en participation

Constatation de la consommation des biens immobilisées

- . Débit 178 Dettes rattachées à des sociétés en participation
- . Crédit 458 Opérations faites en commun

COMPTE 18 - COMPTES DE LIAISON

Le compte 18 présente les subdivisions suivantes

181 - Comptes de liaison

185 - Opérations de trésorerie inter-services (SACD)

186 - Biens et prestations de services échangés entre composantes et services communs dotés d'un budget propre intégré (charges)

187 - Biens et prestations de services échangés entre composantes et services communs dotés d'un budget propre intégré (produits)

Le compte 18 assure la liaison entre :

- d'une part : les services à comptabilité distincte avec l'établissement "principal", pour leurs opérations de trésorerie ;
- et d'autre part, entre les différentes entités d'un même établissement pour l'ensemble de leurs opérations (prestations internes).

☞ *Opérations des services à comptabilité distincte : le suivi de services en services à comptabilité distincte est soumis à l'autorisation préalable et expresse du bureau 5B de la direction générale de la comptabilité publique.*

Les services interétablissements constituent des services à comptabilité distincte dans la comptabilité de l'établissement auprès duquel ils sont rattachés.

Technique budgétaire et comptable

1 - Cas d'une recette

Prise en charge du titre de recettes uniquement dans la comptabilité du SACD

- . Débit compte de tiers intéressé
- . Crédit compte de classe 1 ou 7

Encaissement de la recette

dans la comptabilité du SACD :

- . Débit 185 Opérations de trésorerie inter-services
- . Crédit compte de tiers intéressé

simultanément, dans la comptabilité de l'établissement principal :

- . Débit compte de disponibilités
- . Crédit 185 Opérations de trésorerie inter-services

2 - Cas d'une dépense

Prise en charge du mandat uniquement dans la comptabilité du SACD

- Débit compte de classe 2 ou 6
- Crédit compte de tiers intéressé

Règlement de la dépense

dans la comptabilité du SACD :

- Débit compte de tiers intéressé
- Crédit 185 Opérations de trésorerie inter-services

simultanément, dans la comptabilité de l'établissement principal :

- Débit 185 Opérations de trésorerie inter-services
- Crédit compte de disponibilités

Prestations internes

On entend par prestation interne tout échange de biens ou de services réalisé entre deux composantes ou services communs dotés d'un budget propre intégré.

Cet échange connaît deux particularités :

- il n'engendre pas de flux effectif de trésorerie ;
- à une dépense interne d'une composante ou service commun doté d'un budget propre intégré correspond automatiquement une recette de même montant pour une autre composante ou service commun doté d'un budget propre intégré et inversement.

Pour ce faire, les prestations internes doivent, comme toutes les autres prévisions budgétaires être comprises :

- dans les prévisions budgétaires aux comptes de charges (classe 6) de la composante ou du service commun qui « achète » ;
- et dans les prévisions budgétaires aux comptes de produits (classe 7) de la composante ou du service commun qui « vend ».

Le compte 18 assure alors la liaison entre ces entités et retrace les opérations de refacturations internes au sein de l'établissement.

Exemple : Le service général doté d'un budget propre intégré d'une université exerce une activité de reprographie. Ce service facture les photocopies à différents services communs ou composantes dotés d'un budget propre intégré.

Dans cette hypothèse, le compte de liaison permet :

- d'une part, au service général de constater le produit correspondant ;
- et d'autre part, aux autres services communs et composantes dotés d'un budget propre intégré « acquéreurs » de constater la charge correspondante à leur achat.

Il convient de préciser que le compte 18 ne retrace que les seules cessions internes, et qu'il ne peut être utilisé pour répartir sur les différentes entités une charge globale concernant l'ensemble des entités et réglée par une seule entité ou sur le budget global.

Exemple : les dépenses de téléphone d'une université sont payées par le service général doté d'un budget propre intégré. Dans cette hypothèse, la comptabilité analytique permettra de connaître le coût du téléphone pour chaque composante ou service commun mais seul le service général, disposant de crédits ouverts à ce titre dans son budget propre intégré, en supportera la charge.

Le compte 18 fonctionne comme un compte courant. Toutes les opérations de cessions internes y sont enregistrées comme s'il s'agissait de tiers.

Technique budgétaire et comptable

Toutes les opérations réalisées entre les composantes et services communs dotés d'un budget propre intégré sont enregistrées d'une manière symétrique, dans la même période comptable et sur la base des mêmes pièces justificatives (original envoyé et double conservé par l'émetteur) dans chaque budget propre intégré. Il en résulte que les comptes de liaison sont égaux et de sens contraire (l'un débiteur, l'autre créditeur) dans la comptabilité de l'entité qui "vend" et dans celle de l'entité qui "acquiert".

- Opérations chez l'acheteur

- Débit 186NNN Biens et prestations de services échangés entre composantes et services communs dotés d'un budget propre intégré (charges)
- Crédit 181 Compte de liaison

Concomitamment, émission d'un mandat dans la série annuelle au compte de charges correspondant

- Opérations chez le "vendeur"

- Débit 181 Comptes de liaison
- Crédit 187NNN Biens et prestations de services échangés entre composantes et services communs dotés d'un budget propre intégré (produits)

Concomitamment, émission d'un titre de recettes dans la série annuelle, au compte de produit correspondant

Le compte 186NNN correspond au compte de charges en classe 6 concerné par l'opération.

Le compte 187NNN correspond au compte de produits en classe 7 concerné par l'opération.

Le compte de résultat s'obtient par la totalisation des divers postes de charges et de produits et des subdivisions des comptes 186 et 187.

Le bilan s'obtient par la totalisation des divers postes d'actif et de passif auxquels sont rattachés les comptes 181 et 185.

Pour l'ensemble de l'organisme, le compte 18 est toujours soldé puisque les comptes 181, 185, 186 et 187 présentent des soldes qui s'annulent et qui s'équilibrent entre eux. En effet, les opérations enregistrées sur ce compte ne participent ni à l'enrichissement ni à l'appauvrissement de l'établissement.

2. COMPTES DE CLASSE 2 : COMPTES D'IMMOBILISATIONS

2.1. DÉFINITION DES IMMOBILISATIONS

Le bilan des EPSCP doit comporter à son actif l'ensemble des valeurs immobilisées, c'est-à-dire des biens et valeurs destinés à rester durablement sous la même forme dans l'établissement et notamment les immobilisations, biens de toute nature, meubles ou immeubles, corporels ou incorporels, affectés à l'établissement ou acquis par lui, non en vue d'être consommés dans l'année, transformés ou cédés, mais pour être conservés d'une manière durable par l'établissement en vue de l'accomplissement de sa mission.

C'est donc le double critère de la fonction du bien acquis et de la durée d'utilisation qui permet de distinguer les acquisitions d'immobilisations (dépenses en capital) des achats de matières consommables et des fournitures (charges de fonctionnement).

Une application rigoureuse de ce principe conduirait cependant dans la pratique, à des complications inutiles, lorsqu'il s'agit de biens mobiliers de faible valeur.

Les EPSCP sont donc autorisés à imputer en charges de la section de fonctionnement leurs acquisitions répondant à la définition des immobilisations, dont la valeur unitaire hors taxes est inférieure à 800 €.

Cette disposition simplificatrice ne saurait conduire à distraire de l'inventaire physique les immobilisations non inscrites à l'actif du bilan.

2.2. CLASSEMENT DES IMMOBILISATIONS

Les immobilisations comprennent :

- les immobilisations incorporelles non financières ;
- les immobilisations corporelles ;
- les immobilisations financières.

Les comptes d'immobilisations, autres que les comptes d'immobilisations financières, sont classés respectivement à partir de la nature des éléments qui les composent (immobilisations incorporelles et corporelles) et selon leur destination dans l'établissement (usage professionnel, social ou autre).

Comme pour tous les autres postes des comptes annuels, l'établissement dresse à la fin de chaque exercice un inventaire détaillé de ses immobilisations, lesquelles sont individualisées comme suit :

- les biens acquis imputés au budget des dépenses en capital et dont la valeur doit figurer à l'actif du bilan ;
- les immeubles affectés ou reçus en dotation et dont la valeur doit également figurer à l'actif du bilan, mais sous des rubriques distinctes de celles réservées aux immeubles acquis ;
- les autres acquisitions de biens ou d'objets dont il est nécessaire de pouvoir contrôler à tout moment l'existence et la bonne conservation.

2.3. AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS

Les immobilisations font l'objet d'amortissements et de dépréciations à porter aux subdivisions des comptes 28 pour les amortissements, et 29 pour les dépréciations.

Les immobilisations entièrement amorties demeurent inscrites au bilan tant qu'elles subsistent dans l'établissement, à l'exception des frais d'établissement et des frais de recherche et de développement.

Les modalités et conditions d'amortissement et de dépréciation sont décrites dans les comptes concernés.

2.4. MODALITÉS D'ÉVALUATION DES IMMOBILISATIONS

A leur date d'entrée dans le patrimoine de l'établissement, les biens sont comptabilisés conformément aux prescriptions suivantes :

- les biens acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition ;
- les biens produits par l'établissement sont comptabilisés à leur coût de production ;
- les biens acquis à titre gratuit ou reçus en dotation ou en affectation sont comptabilisés, après estimation, à leur valeur vénale.

Cette valeur est déterminée directement par l'établissement en tenant compte des estimations recueillies auprès du service des domaines ou des experts que l'établissement jugerait opportun de consulter.

Le coût d'acquisition d'un bien est déterminé par l'addition des éléments suivants :

- le prix d'achat (après déduction des taxes légalement récupérables), c'est-à-dire le montant en monnaie nationale résultant de l'accord des parties à la date de l'opération;

- les frais accessoires, c'est-à-dire les charges directement liées à l'acquisition et à la mise en état d'utilisation du bien, ainsi que les charges indirectes dans la mesure où elles peuvent être rattachées à cette acquisition.

Le coût de production d'un bien est déterminé par l'addition des éléments suivants :

- le coût d'acquisition des matières et fournitures évalué comme ci-dessus ;
- les charges directes de production ;
- les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien.

La valeur vénale d'un bien est le prix présumé qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel dans l'état et le lieu où se trouve le bien. La valeur vénale doit être appréciée en fonction de la situation de l'établissement au moment de la comptabilisation du bien ; l'hypothèse retenue sera le plus souvent celle d'une continuité économiquement justifiée de l'exploitation.

A l'inventaire, l'établissement procède au recensement et à l'évaluation de ses éléments actifs et passifs.

L'évaluation est faite à la valeur actuelle de ces éléments (après déduction des taxes légalement récupérables), à savoir sa valeur vénale à l'inventaire. Pour l'établissement de cette valeur, l'établissement utilise les références ou les techniques les mieux adaptés à la nature du bien (prix du marché, barèmes, mercuriales, indices spécifiques, etc...).

En principe, l'établissement doit conserver les mêmes règles d'évaluation d'un inventaire à l'autre.

Pour l'arrêté des comptes, la valeur des biens est déterminée conformément aux prescriptions suivantes :

- la valeur d'entrée des biens dans le patrimoine est maintenue en écriture en tant que valeur brute ;
- cette valeur est comparée à la valeur actuelle des biens.

Pour les éléments actifs, les plus-values constatées entre valeur actuelle et valeur d'entrée ne sont pas comptabilisées. En revanche, les moins-values interviennent en comptabilité dans les conditions indiquées ci-dessous.

Pour les biens dont le potentiel des services attendus s'amointrit normalement d'une manière jugée irréversible avec le temps, l'usage, le changement des techniques ou toute autre cause, l'établissement établit un plan d'amortissement éventuellement révisable. A chaque arrêté des comptes, la valeur comptable nette du bien résulte de l'application du plan d'amortissement à la valeur d'entrée.

Cette valeur comptable nette n'est pas affectée par la valeur actuelle du bien sauf si celle-ci lui est inférieure.

Dans ce dernier cas, il est procédé à la constitution :

- soit d'un amortissement exceptionnel si la dépréciation est jugée irréversible, le reliquat du plan d'amortissement étant modifié en conséquence ;
- soit d'une provision si la dépréciation n'est pas jugée irréversible.

Les comptes de provision sont éventuellement ajustés à la fin de chaque exercice par dotations complémentaires ou reprises dans les résultats.

La comparaison entre les valeurs actuelles et les valeurs comptables nettes est, en principe, effectuée élément par élément.

Les immobilisations situées à l'étranger sont comptabilisées pour leur valeur d'entrée dans le patrimoine. Si le coût de ces opérations est exprimé en monnaie étrangère, il est converti en monnaie nationale au cours du jour de l'opération.

Les amortissements et, s'il y a lieu, les provisions pour dépréciation, sont calculés sur cette valeur.

Dans tous les cas, c'est seulement au moment où les immobilisations sortent de l'actif que le bénéfice (ou la perte) résultant des fluctuations des monnaies étrangères est définitivement dégagé et porté aux comptes de charges ou de produits financiers concernés.

2.5. LA COMPTABILISATION DES BIENS AFFECTÉS

Les biens que les EPSCP utilisent de façon permanente ou durable ne constituent pas tous leur propriété.

Sans doute, les établissements publics sont-ils propriétaires des biens qu'ils acquièrent sur leurs propres crédits budgétaires. Mais il est fréquent que des immeubles soient mis à la disposition des établissements sous des formes et à des conditions diverses.

L'État peut en effet mettre des biens de son domaine privé à la disposition des EPSCP afin de leur permettre d'assurer la bonne marche du service dont ils sont responsables.

S'agissant d'immeubles, cette attribution peut revêtir la forme soit d'une affectation, lorsqu'elle donne lieu au versement d'une indemnité (valeur vénale en cas d'affectation définitive ; valeur locative pour l'affectation provisoire), soit d'une dotation, lorsque la mise à disposition est gratuite (code du domaine de l'État, art. R 81 et R 88). Ni l'affectation, ni la dotation n'ont pour effet de transférer la propriété de l'immeuble qui conserve son caractère domanial.

S'agissant de biens mobiliers, le régime de l'affectation est défini par les articles L 45 et L 46 du code du domaine de l'État. La mise à disposition d'un service autre que le service affectataire ne peut être réalisée ni à titre gratuit, ni à un prix inférieur à la valeur vénale.

Pour les EPSCP, le transfert d'attribution est généralement autorisé par les textes de création de ces établissements.

Afin de ne pas confondre les biens reçus en dotation ou en affectation avec ceux dont l'établissement a la propriété, la valeur de ces différents biens apparaît au bilan sous des rubriques spéciales.

Le principe de l'inscription de biens affectés au bilan sera par ailleurs appliqué avec le maximum de souplesse, s'agissant notamment des bâtiments ayant plus de cent ans, des bâtiments classés, des collections, des œuvres d'art et de façon générale, de tous les éléments d'actif dont la valeur économique se différencie mal de la valeur artistique.

2.6. COMMENTAIRES DES COMPTES DE CLASSE 2

COMPTE 20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les immobilisations incorporelles comprennent les immobilisations qui ne sont ni corporelles, ni financières. Le compte 20 présente les subdivisions suivantes :

201 - Frais d'établissement

203 - Frais de recherche et de développement

205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires

2053 - Logiciels

20531 - Logiciels acquis ou sous-traités

20532 - Logiciels créés

2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

206 - Droit au bail

208 - Autres immobilisations incorporelles.

Technique comptable

A l'exception des comptes 203 Frais de recherche et de développement, et 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires (voir commentaires particuliers), la comptabilisation des immobilisations incorporelles donne lieu à l'écriture suivante

- Débit de la subdivision intéressée du compte 20 (titre de recettes)
- Crédit du compte de tiers intéressé

COMPTE 201 - FRAIS D'ÉTABLISSEMENT

Ce sont les frais attachés à des opérations qui conditionnent l'existence, l'activité ou le développement de l'établissement, mais dont le montant ne peut être rapporté à des productions de biens ou services déterminés.

Ils sont amortis systématiquement dans un bref délai. Ce délai ne peut, en tout état de cause, excéder cinq ans.

Ce compte comprend notamment les frais de prospection et de publicité qui concernent des activités nouvelles ou des perfectionnements d'activité et qui ne sauraient être normalement inscrits dans les comptes de la classe 6 (voir compte 623 - Publicité, publications, relations publiques), en raison de leur importance et des conditions dans lesquelles ils ont été engagés.

Lorsqu'ils sont amortis en totalité, les frais d'établissement sont retirés du bilan par compensation avec le compte d'amortissement.

Technique comptable

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit compte 2801 Amortissements des immobilisations incorporelles - Frais d'établissement
- Crédit du compte 201 Frais d'établissement

COMPTE 203 - FRAIS DE RECHERCHE ET DE DÉVELOPPEMENT

Certains frais de recherche et de développement peuvent être inscrits dans les immobilisations incorporelles au débit du compte 203.

On entend par frais de recherche et de développement, les dépenses qui correspondent à l'effort de recherche et de développement réalisé par l'établissement pour son propre compte. En sont par conséquent exclus les frais entrant dans le coût de production des commandes passées par des tiers, normalement inscrits aux comptes de charges ou de travaux en cours.

En règle générale, l'établissement supporte dans les résultats de l'exercice au cours duquel ils sont engagés les frais de recherche et de développement, ceci afin de respecter la règle de prudence qu'impose le caractère aléatoire de l'activité de recherche et de développement.

A titre exceptionnel, les frais de recherche et de développement peuvent être inscrits à l'actif au compte 203 si les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- les projets en cause doivent être nettement individualisés et leur coût distinctement établi pour être réparti dans le temps ;
- chaque projet doit avoir, à la date de l'établissement des situations comptables, de sérieuses chances de réussite technique et de rentabilité ;

- sauf cas exceptionnels, ces frais doivent être amortis systématiquement dans un délai qui ne peut dépasser cinq ans.

Technique comptable

Comptabilisation des frais de recherche et de développement

(NB : l'incidence de la TVA n'est pas abordée)

- Débit 203 Frais de recherche et de développement (mandat)
- Crédit 72 Production immobilisée (titre de recettes)

Écriture constatant l'échec d'un projet : amortissement immédiat

- Débit 687 Dotation aux amortissements et aux provisions (charges exceptionnelles) (mandat)
- Crédit 2803 Frais de recherche et de développement

Annulation de l'amortissement

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit 2803 Frais de recherche et de développement
- Crédit 203 Frais de recherche et de développement

Prise de brevets

En cas de prise de brevets correspondant à des recherches liées à la réalisation de projets, la partie non encore amortie des frais constitue la valeur d'entrée en comptabilité du brevet. L'écriture comptable est la suivante :

Débit 205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

Crédit 203 Frais de recherche et de développement

Se reporter également au compte 617 Études et recherche

Lorsque les frais de recherche et de développement sont amortis en totalité, les sommes inscrites à ce compte doivent être sorties du bilan par compensation avec le compte d'amortissement

Technique comptable

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit compte 2803 - Frais de recherche et de développement
- Crédit du compte 203 Frais de recherche et de développement

COMPTE 205 - CONCESSIONS ET DROITS SIMILAIRES, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS, LOGICIELS, DROITS ET VALEURS SIMILAIRES

Ces éléments incorporels correspondent aux dépenses faites pour obtenir l'avantage que constitue la protection accordée sous certaines conditions au titulaire d'une concession, à l'inventeur, à l'auteur ou au bénéficiaire du droit d'exploitation d'un brevet, d'une marque, de modèles, dessins, droits de propriété littéraire ou artistique.

Étant destinés à tomber dans le domaine public à l'expiration d'un certain nombre d'années, les brevets d'invention doivent être amortis sur la durée correspondante.

De même, les procédés industriels, les modèles et les dessins sont amortissables, car ils sont susceptibles de se déprécier par l'effet du progrès technique ou par l'effet de l'évolution de la mode ou du goût.

Compte 2053 Logiciels

Le compte 2053 Logiciels retrace les opérations liées soit à l'acquisition ou la sous-traitance de logiciels (subdivision 20531), soit à la création de logiciels à usage interne (subdivision 20532).

20531 Logiciels acquis ou sous-traités

Technique comptable

Logiciels acquis

- Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités (mandat)
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations

Le coût d'acquisition du logiciel peut comprendre des frais accessoires liés notamment à sa mise en état d'utilisation

Logiciels sous-traités

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités
- Crédit 23251 Logiciels sous-traités

20532 Logiciels créés

Pour constituer un élément de l'actif immobilisé, un logiciel créé dans l'établissement doit être destiné à servir de façon durable à son activité. Dans cette hypothèse, l'enregistrement de ce logiciel dans les comptes est effectué dans le respect du principe de prudence, au coût de production.

Le coût de production est calculé soit dans les comptes de comptabilité analytique, soit à l'aide d'autres outils de gestion. Le coût de production d'un logiciel comprend :

- les frais d'analyse organique ;
- les frais de programmation ;
- les frais de tests et jeux d'essai ;
- et sauf exception les frais de documentation.

Du point de vue comptable, le processus de production d'un logiciel à usage interne débute lorsque, à la date d'établissement des situations comptables, les conditions suivantes sont simultanément remplies :

- le projet doit avoir de sérieuses chances de réussite technique;
- l'établissement doit avoir indiqué concrètement (par notes, comptes-rendus,...) l'intention de produire le logiciel et de s'en servir durablement.

Technique comptable

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit 20532 Logiciels créés
- Crédit 23252 - Logiciels créés

Compte 2058 Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires

Technique comptable

- Débit 2058 Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires (mandat)
- Crédit du compte de tiers intéressé

COMPTE 206 - DROIT AU BAIL

Le droit au bail est le montant versé ou dû au locataire précédent en considération du transfert à l'acheteur des droits résultant tant des conventions que de la législation sur la propriété commerciale. Le droit au bail est un droit d'entrée.

Lorsque ce droit correspond à l'acquisition d'un élément d'actif, il doit être comptabilisé au compte 206 « Droit au bail ».

En revanche, lorsque le droit au bail a le caractère d'un supplément de loyer, il doit être comptabilisé au compte 613 « Locations ».

L'indemnité doit faire l'objet d'un amortissement :

- soit sur la durée du bail, si l'établissement est assuré de conserver la jouissance des locaux pendant une période déterminée ;
- soit en totalité dès l'exercice au cours duquel a été effectué leur versement, s'il s'agit d'une location précaire, les locaux pouvant à tout moment être repris par le propriétaire.

COMPTE 21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Les immobilisations corporelles se définissent comme les choses sur lesquelles s'exerce un droit réel (droit de propriété, nue-propriété, usufruit, usage, emphytéose, bail à construction, servitude).

Ces immobilisations se répartissent au bilan, lorsqu'elles sont terminées, sous les rubriques suivantes :

- terrains (y compris les agencements et aménagements de terrains) ;
- constructions ;
- installations techniques, matériels et outillages ;
- collections ;
- autres immobilisations corporelles ;

et lorsqu'elles ne sont pas terminées, sous la rubrique :

- immobilisations en cours.

Le compte 21 présente les subdivisions suivantes :

211 - Terrains

2111 - Terrains nus

21116 – Reçus en dotation ou en affectation

21117 - Acquis

21118 - Autres terrains nus

2112 - Terrains aménagés

21126 – Reçus en dotation ou en affectation

21127 - Acquis

21128 - Autres terrains aménagés

2115 - Terrains bâtis

21156 – Reçus en dotation ou en affectation

21157 - Acquis

21158 - Autres terrains bâtis

212 – Agencements et aménagements de terrains

2121 – Agencement, aménagements de terrains nus

21216 – Reçus en dotation ou en affectation

21217 – Acquis

21218 – Autres terrains nus

- 2122 – Agencements, aménagements de terrains aménagés
 - 21226 – Reçus en dotation ou en affectation
 - 21227 – Acquis
 - 21228 – Autres terrains nus
- 2125 – Agencements, aménagements de terrains bâtis
 - 21256 – Reçus en dotation ou en affectation
 - 21257 – Acquis
 - 21258 – Autres terrains nus
- 213 - Constructions
 - 2131 - Bâtiments
 - 21316 - Bâtiments affectés ou remis en dotation
 - 21317 - Bâtiments acquis
 - 21318 - Autres bâtiments
 - 2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions
 - 21356 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions affectées ou remises en dotation
 - 21357 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions acquises
 - 21358 - Autres installations générales, agencements, aménagements des autres constructions
- 214 - Constructions sur sol d'autrui
 - 2141 – Bâtiments sur sol d'autrui
 - 21416 – Bâtiments sur sol d'autrui affecté ou remis en dotation
 - 21417 - Bâtiments sur sol d'autrui acquis
 - 21418 – Autres bâtiments sur sol d'autrui
 - 2145 – Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui
 - 21456 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui affecté ou remis en dotation
 - 21457 – Installations générales, agencements, aménagements des construction sur sol d'autrui acquises
 - 21458 – Autres installations générales, agencements, aménagements des constructions sur sol d'autrui
- 215 - Installations techniques, matériels et outillage
 - 2151 – Installations techniques complexes
 - 21536 - Installations techniques complexes affectées
 - 21537 - Installations techniques complexes acquises
 - 21538 – Autres Installations techniques complexes
 - 2153 - Matériel scientifique
 - 21536 - Matériel scientifique affecté ou remis en dotation
 - 21537 - Matériel scientifique acquis
 - 21538 - Autres matériels scientifiques
 - 2154 - Matériel d'enseignement
 - 21546 - Matériel d'enseignement affecté ou remis en dotation
 - 21547 - Matériel d'enseignement acquis
 - 21548 - Autres matériels d'enseignement
 - 2155 - Outillage
 - 21556 - Outillage affecté ou remis en dotation
 - 21557 - Outillage acquis
 - 21558 - Autres outillages

- 2157 - Agencements et aménagements du matériel et outillage
 - 21576 - Agencements et aménagements du matériel et outillage affectés ou remis en dotation
 - 21577 - Agencements et aménagements du matériel et outillage acquis
 - 21578 – Autres agencements et aménagements du matériel et outillage
- 216 - Collections
 - 2161 - Collections de documentation
 - 21616 - Collections affectées ou remises en dotation
 - 21617 - Collections acquises
 - 21618 - Autres
 - 2164 - Collections littéraires, scientifiques, artistiques
 - 21646 - Collections littéraires, scientifiques, artistiques affectées ou remises en dotation
 - 21647 - Collections littéraires, scientifiques, artistiques acquises
 - 21648 - Autres collections littéraires, scientifiques, artistiques
- 218 - Autres immobilisations corporelles
 - 2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire, ou affectataire ou qu'il n'a pas reçues en dotation)
 - 21816 - Installations générales, agencements, aménagements divers affectés ou remis en dotation
 - 21817 - Installations générales, agencements, aménagements divers acquis
 - 21818 - Autres installations générales, agencements, aménagements divers
 - 2182 - Matériel de transport
 - 21826 - Matériel de transport affecté ou remis en dotation
 - 21827 - Matériel de transport acquis
 - 21828 - Autre matériel de transport
 - 2183 - Matériel de bureau
 - 21836 - Matériel de bureau affecté ou remis en dotation
 - 21837 - Matériel de bureau acquis
 - 21838 - Autre matériel de bureau
 - 2184 - Mobilier
 - 21846 - Mobilier affecté ou remis en dotation
 - 21847 - Mobilier acquis
 - 21848 - Autre mobilier
 - 2185 - Cheptel
 - 2186 - Emballages récupérables
 - 2187 - Matériel informatique
 - 21876 - Matériel informatique affecté ou remis en dotation
 - 21877 - Matériel informatique acquis
 - 21878 - Autre matériel informatique
 - 2188 - Matériels divers
 - 21886 - Matériels divers affectés ou remis en dotation
 - 21887 - Matériels divers acquis
 - 21888 - Autres matériels divers

Technique comptable

Entrée dans le patrimoine

Les opérations comptables décrites ci-dessous sont effectuées à la date d'entrée dans le patrimoine, pour le montant selon le cas :

- de la valeur d'apport ;
- du prix d'acquisition ;
- du coût réel de production du bien.

opération d'ordre non budgétaire

- Débit du compte d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas
- Débit 4456 TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées hors taxes)
- Crédit 1021 Dotation, ou
- Crédit 1022 Complément de dotation (État), ou
- Crédit 1023 Complément de dotation (autres organismes), ou
- Crédit 1027 Affectation, ou
- Crédit 1035 Dons et legs en capital, ou
- Crédit 13 Subventions d'investissement (subvention d'investissement en nature), ou
- Crédit 23 Immobilisations en cours

opération budgétaire

- Débit du compte d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas (mandat)
- Débit 4456 TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées hors taxes)
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations, ou
- Crédit 72 Production immobilisée (titre de recettes)

Cessions

Lorsqu'une immobilisation est cédée, il convient de la retirer du bilan selon la procédure suivante :

Pour le montant des amortissements pratiqués

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit subdivision intéressée du compte 28
- Crédit du compte d'immobilisations concerné

Pour la valeur nette comptable résultant du solde débiteur du compte d'immobilisation

- Débit 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés (mandat)
- Crédit du compte d'immobilisations concerné

Simultanément, pour le montant du produit de la vente du bien concerné

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit 775 Produits des cessions d'éléments d'actif (titre de recettes)

COMPTE 211 TERRAINS

Le compte 211 enregistre la valeur des terrains dont l'établissement est propriétaire, qu'il a reçus en dotation ou affectation ou dont l'origine n'a pu être exceptionnellement déterminée.

La redevance pour création de locaux industriels ou de bureaux en région parisienne, ainsi que la participation pour construction en surdensité (CGI art. 302 septies B-1), constituent un élément du prix du terrain.

COMPTE 212 AGENCEMENTS ET AMÉNAGEMENTS DE TERRAINS

Les dépenses faites en vue de l'aménagement des terrains, clôtures, mouvements de terres, drainages ... sont inscrites sous le compte 212 Agencements et aménagements de terrains.

COMPTE 213 CONSTRUCTIONS

Les constructions comprennent essentiellement les bâtiments, les installations, les agencements, les aménagements et les ouvrages d'infrastructure. Constituent notamment un élément du prix de revient des constructions, les honoraires d'architecte et la taxe locale d'équipement.

COMPTE 214 CONSTRUCTIONS SUR SOL D'AUTRUI

Il s'agit des constructions effectuées par l'établissement sur un sol dont il n'est pas propriétaire.

COMPTE 215 INSTALLATIONS TECHNIQUES, MATÉRIELS ET OUTILLAGES

Sont retracés à ce compte :

- les installations techniques complexes (compte 2151) utilisées pour l'ensemble de l'établissement, comme par exemple l'installation d'un standard téléphonique ;
- le matériel scientifique (compte 2153) : matériel utilisé dans le cadre des travaux scientifiques effectués au titre de la mission de recherche des EPSCP, affecté à un usage spécifique et dont l'importance justifie une gestion comptable particulière ;
- le matériel d'enseignement (compte 2154) : ensemble des équipements utilisés pour l'exercice de la mission d'enseignement des EPSCP ;
- l'outillage (compte 2155) : instruments (outils, machines, matrices ...) dont l'utilisation, concurremment avec un matériel, spécialise ce matériel dans un emploi déterminé ;
- les agencements et aménagements du matériel et outillage (compte 2157) : dépenses présentant des difficultés pratiques de ventilation entre les éléments de l'ensemble concerné.

Les établissements pour lesquels la distinction entre les comptes 2153, 2154 et 2155 n'est pas indispensable, peuvent regrouper ces comptes sous le numéro 2153 dont l'intitulé est modifié en conséquence.

COMPTE 216 COLLECTIONS

Une collection s'entend comme un ensemble d'objets et de biens formant une unité destinée à rester durablement dans l'établissement.

Il peut s'agir :

- d'une réunion d'objets ayant un intérêt historique, esthétique, scientifique ... ou une valeur provenant de leur rareté ;
- d'un groupement d'ouvrages, de publications, de supports d'information ayant une unité ;
- d'un site à gérer : parc, arboretum, etc.

A l'exception des collections de documentation, les collections ne sont pas susceptibles de se déprécier avec le temps, il n'y a donc pas lieu de les amortir.

Compte 2161 Collections de documentation

Sont comptabilisées au compte 2161 les collections constituant la base de la documentation des enseignants et des étudiants et autres usagers des EPSCP, ainsi que des personnels administratifs, et mises à leur disposition par les bibliothèques et centres de documentation des établissements.

Compte 2164 Collections littéraires, scientifiques, artistiques

Sont comptabilisées au compte 2164 les collections présentant un caractère historique, esthétique, scientifique ou littéraire particulier qui leur confère une valeur propre.

COMPTE 218 AUTRES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Compte 2181 Installations générales, agencements, aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou affectataire ou qu'il n'a pas reçues en dotation)

Le montant des installations générales, agencements et aménagements divers financés par l'établissement est enregistré au compte 2181 lorsque l'établissement n'est pas propriétaire de ces éléments, c'est-à-dire quand ils sont incorporés dans des immobilisations dont il n'est pas propriétaire ou sur lesquelles il ne dispose d'aucun autre droit réel.

Exemple : drainages, installations d'irrigation enterrées, aménagements de bâtiments ...

Compte 2182 matériel de transport

Le matériel de transport comprend tous les véhicules et appareils servant au transport par terre, par fer, par eau ou par air, du personnel et des marchandises, matières et produits.

Compte 2183 Matériel de bureau

Le matériel de bureau comprend les machines à écrire, machines comptables, télécopieurs, photocopieurs, etc... ,utilisés par les différents services.

Compte 2184 Mobilier

Le mobilier comprend les meubles et objets tels que tables, chaises, classeurs, utilisés par les services administratifs ou par d'autres services.

Compte 2185 Cheptel

Suivant leurs missions, certains établissements peuvent être amenés à posséder des animaux occasionnellement ou à titre permanent. Les différentes catégories d'animaux doivent être classées selon les critères suivants :

- les animaux de trait adultes sont immobilisés ;
- les animaux destinés à des études ou recherches sont classés en stock ;
- les animaux reproducteurs peuvent au choix être portés en immobilisations en cours ou stockés.

Compte 2186 Emballages récupérables

Les emballages récupérables sont les emballages commerciaux récupérables susceptibles d'être commodément identifiés, utilisés d'une manière durable comme instrument de travail.

Compte 2187 Matériel informatique

Le matériel informatique comprend tous les équipements informatiques utilisés d'une manière durable par l'établissement.

COMPTE 23 IMMOBILISATIONS EN COURS

Le compte 23 a pour objet de faire apparaître la valeur des immobilisations non terminées à la fin de chaque exercice.

Il présente les subdivisions suivantes :

- 231 - Immobilisations corporelles en cours
 - 2312 - Terrains
 - 2313 - Constructions
 - 2314 - Constructions sur sol d'autrui
 - 2315 - Installations techniques, matériels et outillage
 - 2318 - Autres immobilisations corporelles
- 232 - Immobilisations incorporelles en cours
 - 2325 - Logiciels
 - 23251 - Logiciels sous-traités
 - 23252 - Logiciels créés
- 237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles
 - 2371 - Avances versées sur immobilisations incorporelles
 - 2372 - Acomptes versés sur immobilisations incorporelles
- 238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
 - 2381 - Avances versées sur immobilisations corporelles
 - 23812 - Terrains
 - 23813 - Constructions
 - 23814 - Constructions sur sol d'autrui
 - 23815 - Installations techniques, matériel et outillage
 - 23818 - Autres immobilisations corporelles
 - 2382 - Acomptes versés sur immobilisations corporelles
 - 23822 - Terrains
 - 23823 - Constructions
 - 23824 - Constructions sur sol d'autrui
 - 23825 - Installations techniques, matériel et outillage
 - 23828 - Autres immobilisations corporelles

COMPTE 231 IMMOBILISATIONS CORPORELLES EN COURS

Du point de vue de leur origine, les immobilisations inscrites au compte 231 se répartissent en deux groupes :

- celles qui sont créées par les moyens propres de l'établissement ;
- celles qui résultent des travaux de plus ou moins longue durée, confiés à des tiers.

La valeur des immobilisations créées par l'établissement est déterminée par leur coût de production.

Ce coût est calculé soit dans les comptes de coûts de production de la comptabilité analytique, soit par des procédés statistiques, suivant que l'établissement tient ou non une comptabilité analytique.

Le coût de production est égal au coût d'acquisition des matières consommées, augmenté des charges directes et d'une fraction des charges indirectes de production.

Par charges de production incorporables au coût de production, il faut entendre les charges directes de production et les charges indirectes de production, dans la mesure où celles-ci peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien. Les frais de recherche et de développement, ainsi que les frais d'administration générale en sont généralement exclus, sauf si les conditions spécifiques d'exploitation le justifient.

Technique comptable

Démarrage du processus de production

- . Débit 231 Immobilisations corporelles en cours (mandat)
- . Crédit 72 Production immobilisée (titre de recettes)

Imputation définitive à la mise en service du bien
(opération d'ordre non budgétaire)

- . Débit 21 Immobilisations corporelles
- . Crédit 231 Immobilisations corporelles en cours

N.B. Cette procédure ne concerne que les immobilisations créées par l'établissement. Si les travaux sont confiés à des tiers, le compte 72 n'est pas mouvementé et les dépenses sont directement imputées au compte 231.

COMPTE 232 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES EN COURS

Compte 23251 Logiciels sous-traités

Un établissement peut confier à un tiers tout ou partie des travaux liés à la création d'un logiciel à usage interne, en assumant seul la responsabilité de la conception finale du projet.

Technique comptable

Démarrage du processus de production

Les charges de sous-traitance sont tout d'abord comptabilisées par nature dans les comptes de classe 6, puis on réalise une opération budgétaire d'ordre

- . Débit 23251 Logiciels sous-traités (mandat)
- . Crédit 72 Production immobilisée (titre de recettes)

Imputation définitive à la mise en service du logiciel
(opération d'ordre non budgétaire)

- . Débit 20531 Logiciels acquis ou sous-traités
- . Crédit 23251 Logiciels sous-traités

Compte 23252 Logiciels créés

Ce compte retrace les opérations liées à la création d'un logiciel par les moyens propres de l'établissement.

Technique comptable

Affectation des biens affectés, pour leur valeur estimative

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit compte de classe 2 intéressé
- Crédit 1027 Affectation

Neutralisation des amortissements

- Débit 10271 Affectation (pas de mandat)
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements (titre de recettes)

Fin de l'affectation

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit compte 1027 Affectation
- Crédit compte de classe 2 intéressé

Technique comptable

Démarrage du processus de production

Les charges sont tout d'abord comptabilisées par nature dans les comptes de classe 6, puis on réalise une opération budgétaire d'ordre

- Débit 23252 Logiciels créés (mandat)
- Crédit 72 Production immobilisée (titre de recettes)

Imputation définitive à l'actif lors de l'achèvement des travaux

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit 20532 Logiciels créés
- Crédit 23252 Logiciels créés

Le contenu du compte 232 doit être distingué des éléments susceptibles d'être inscrits au compte 237 qui a pour objet d'enregistrer les avances et acomptes versés à des tiers pour l'acquisition d'une immobilisation incorporelle.

Ce dernier compte est donc impropre à suivre la création d'un logiciel dont la responsabilité, quel que soit le mode réalisation retenu, n'est pas transférable, mais appartient tout au long du processus d'élaboration au maître d'ouvrage.

COMPTE 237 AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR IMMOBILISATIONS INCORPORELLES**COMPTE 238 AVANCES ET ACOMPTES VERSÉS SUR COMMANDES D'IMMOBILISATIONS CORPORELLES**

Les avances et acomptes versés par l'établissement à des tiers pour des opérations en cours sont portés :

- au compte 237, lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation incorporelle ;
- au compte 238, lorsqu'ils ont pour objet l'acquisition d'une immobilisation corporelle.

Les avances sont les sommes versées avant tout commencement d'exécution de commandes ou en dépassement de la valeur des fournitures déjà faites ou des travaux déjà exécutés.

Les acomptes sont les sommes versées sur justification d'exécution partielle.

Technique comptable

1. Cas d'une avance

Païement de l'avance

(opération non budgétaire)

- Débit 2371 Avances versées sur immobilisations incorporelles (ordre de paiement), ou
- Débit 2381 Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles, subdivision intéressée (ordre de paiement)
- Crédit compte de disponibilités

Exceptionnellement, dans le cas où l'établissement a été autorisé à comptabiliser en cours d'exercice les avances et acomptes sur commandes d'immobilisations au compte 4091, est passée en fin d'exercice l'opération suivante :

(opération non budgétaire)

- Débit 2371 Avances versées sur immobilisations incorporelles, ou
- Débit 2381 Avances versées sur immobilisations corporelles, subdivision intéressée
- Crédit 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes

Réception de la facture ou du mémoire

- Débit compte 23 concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas
- Débit 4456 TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)
- Crédit 4042 Fournisseurs d'immobilisations exercice courant pour la totalité de la facture

Simultanément, pour le montant de l'avance versée

- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations exercice courant
- Crédit 2371 Avances versées sur immobilisations incorporelles, ou
- Crédit 2381 Avances versées sur immobilisations corporelles

Le solde du compte 404 représente la situation de l'établissement envers son fournisseur à la date d'établissement de la facture.

Lors de la mise en service du bien

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit compte 21 concerné
- Crédit compte 23 concerné

2 - Cas d'un acompte

Païement d'un acompte

- Mandatement de l'acompte

- Débit 2372 Acomptes versés sur immobilisations incorporelles (mandat), ou
- Débit 2382 Acomptes versés sur immobilisations corporelles, subdivision intéressée (mandat)
- Débit 4456 TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées HT)
- Crédit 404 Fournisseur d'immobilisations

- Païement de l'acompte

- Débit 404 Fournisseur d'immobilisations
- Crédit compte de disponibilités

Exceptionnellement, dans le cas où l'établissement a été autorisé à comptabiliser en cours d'exercice les avances et acomptes sur commandes d'immobilisations au compte 4091, est passée en fin d'exercice l'opération suivante :

(opération d'ordre budgétaire)

- . Débit 2372 Acomptes versés sur immobilisations incorporelles (mandat), ou
- . Débit 2382 Acomptes versés sur immobilisations corporelles, subdivision intéressée (mandat)

Crédit 4091 Avances et acomptes versés sur commandes lors de la mise en service du bi
(opération d'ordre non budgétaire)

- . Débit compte 21 concerné
- . Crédit compte 23 concerné

COMPTE 26 PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

Constituent des participations les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'établissement.

Le compte 26 présente les subdivisions suivantes :

- 261 - Titres de participation
- 266 - Autres formes de participation
- 267 - Créances rattachées à des participations
 - 2671 - Créances rattachées à des participations (groupe)
 - 2674 - Créances rattachées à des participations (hors groupe)
 - 2676 - Avances consolidables
 - 2677 - Autres créances rattachées à des participations
- 268 - Créances rattachées à des sociétés en participation
- 269 - Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés

Les opérations débitrices et créditrices du compte 26 induisent des écritures budgétaires classiques.

COMPTE 261 TITRES DE PARTICIPATION

Ce sont les titres dont la possession durable est estimée nécessaire à l'activité de l'établissement, notamment parce qu'elle permet d'exercer une certaine influence sur la société émettrice de titres ou d'en assurer le contrôle (actions, parts sociales, ...).

Il en résulte soit une prise de contrôle, soit une prise de participation :

- prise de contrôle : l'acheteur de titres désire dans ce cas exercer une influence déterminante sur la gestion de la société concernée, par l'intermédiaire de représentants dans les organes de gestion (gérants ou administrateurs) ;
- prise de participation : l'acheteur recherche dans ce cas la création de liens durables avec la société émettrice dans le but d'obtenir des avantages divers, particulièrement d'ordre économique, par exemple des relations commerciales privilégiées.

Pour les EPSCP, c'est le décret n° 85-1298 du 4 décembre 1985 qui fixe la réglementation en la matière. Il prévoit en son article premier que les EPSCP « peuvent créer des sociétés filiales dont ils possèdent plus de 50% du capital social et prendre des participations dans des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés par actions, françaises et étrangères, pour un montant qui ne peut être inférieur à un cinquième du capital social », le respect de cette proportion n'étant plus exigé en cas d'augmentation ultérieure de ce capital.

Ce même article précise par ailleurs que l'objet de ces sociétés doit être la production, la valorisation et la commercialisation des biens ou de services dans les domaines économique, scientifique et culturel, dans le cadre des missions de service public de l'enseignement supérieur défini par le Code de l'Education.

Technique comptable

Acquisition de titres

- Débit 261 Titres de participation (mandat)
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations

Aliénation

Pour le montant de la cession

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit 7756 Produits des cessions d'éléments d'actif - Immobilisations financières (titre de recettes)

Pour la valeur d'acquisition

- Débit 6756 Valeur comptable des éléments d'actif cédés - Immobilisations financières (mandat)
- Crédit 261 Titres de participation (titre de recettes)

COMPTE 266 AUTRES FORMES DE PARTICIPATION

Ce compte concerne plus particulièrement les relations patrimoniales liant un EPSCP à un GIP (groupement d'intérêt public) avec capital ou à un ou plusieurs établissements.

Technique comptable

Versement du numéraire

- Débit 266 - Autres formes de participation
- Crédit du compte de disponibilités

Apports en nature ou en industrie

1er cas (le plus fréquent) : le bien apporté est évalué à la valeur nette comptable.

S'il n'est pas pratiqué d'amortissement sur ce bien : le bien figure pour sa valeur d'acquisition au débit du compte approprié de la classe 2. La valeur nette comptable du bien est égale à sa valeur d'acquisition.

Remise du bien :

- Débit 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés (mandat)
- Crédit du compte de classe 2 intéressé

Constatation de l'apport fait au GIP :

- Débit 266 Autres formes de participation
- Crédit 775 Produits des cessions d'éléments d'actif (titre de recettes)

Si ce bien fait l'objet d'un amortissement, figurent au débit du compte approprié de la classe 2 la valeur d'acquisition du bien et au crédit du compte 28 - amortissement des immobilisations, le montant des amortissements.

Constatation de la valeur nette comptable du bien :

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit de la subdivision intéressée du compte 28
- Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour le montant des amortissements

Remise du bien :

- Débit 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés (mandat)
- Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur nette comptable

Constatation de l'apport fait au GIP :

- Débit 266 Autres formes de participation
- Crédit 775 Produits des cessions d'éléments d'actif, pour la valeur nette comptable (titre de recettes)

2° cas : le bien est évalué à une valeur d'apport figurant dans la convention constitutive du GIP, différente de sa valeur nette comptable

Si ce bien fait l'objet d'un amortissement, il convient de faire la constatation de sa valeur nette comptable :

(opération d'ordre non budgétaire)

- Débit du compte d'amortissements intéressé
- Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour le montant des amortissements

Remise du bien :

- Débit 675 Valeur comptable des éléments d'actif cédés (mandat)
- Crédit du compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur nette comptable

Constatation de l'apport fait au GIP :

- Débit 266 Autres formes de participation
- Crédit 775 Produits des cessions d'éléments d'actif, pour la valeur d'apport (titre de recettes)

Le compte 675 « Valeur comptable des éléments d'actif cédés » enregistre la sortie du bien à sa valeur nette comptable.

Le compte 775 « Produits des cessions d'éléments d'actif » enregistre la remise à la valeur précisée dans la convention constitutive.

COMPTE 267 CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS

L'ouverture de ce compte et de ses subdivisions est soumise à l'autorisation préalable des autorités de tutelle (ministère chargé du Budget et ministère chargé de l'enseignement supérieur ou autre si l'EPSCP ne relève pas de l'autorité du ministère chargé de l'enseignement supérieur).

Les créances rattachées à des participations représentent les créances nées à l'occasion de prêts octroyés à des entreprises ou groupements dans lesquelles le prêteur détient une participation (c'est-à-dire des titres de participation et autres formes de participation).

Compte 2671 Créances rattachées à des participations (groupe)

Sont comptabilisés au compte 2671 les prêts à long ou moyen terme consentis aux filiales que l'établissement a été autorisé à créer.

Technique comptable

Constatation du prêt consenti

- Débit 2671 Créances rattachées à des participations (groupe) (mandat)
- Crédit compte de tiers

Compte 2674 Créances rattachées à des participations (hors groupe)

Sont comptabilisés au compte 2674 les prêts à long ou moyen terme consentis à des sociétés dans lesquelles l'établissement détient une participation.

Technique comptable

Constatation du prêt consenti

- Débit 2674 Créances rattachées à des participations (hors groupe) (mandat)
- Crédit compte de tiers

Compte 2676 Avances consolidables

Les avances consolidables au sens financier sont des fonds :

- ayant pour l'entreprise qui les a reçus le caractère de capitaux permanents et destinés à être ultérieurement capitalisés ;
- ou qui, pour les détenteurs de parts, constituent financièrement un élément du coût des parts.

Technique comptable

Constatation de l'avance

- Débit 2676 Avances consolidables (mandat)
- Crédit 458 Opérations faites en commun

Compte 2677 Autres créances rattachées à des participations

Sont comptabilisées au compte 2677 les créances rattachées à des participations autres que celles comptabilisées aux comptes 2671, 2674 et 2676.

Technique comptable

Constatation du prêt consenti

- Débit 2677 Autres créances rattachées à des participations (mandat)
- Crédit compte de tiers

COMPTE 268 CRÉANCES RATTACHÉES À DES SOCIÉTÉS EN PARTICIPATION

L'ouverture de ce compte et de ses subdivisions est soumise à l'autorisation préalable des autorités de tutelle (ministère chargé du Budget et ministère chargé de l'enseignement supérieur ou autre si l'EPSCP ne relève pas de l'autorité du ministère chargé de l'enseignement supérieur).

Le compte 268 retrace les droits détenus par un EPSCP dans une société en participation en tant que coparticipant. Les particularités de la société en participation sont données au niveau des commentaires du compte 178, qui est le compte utilisé quand l'EPSCP est le gérant de la société en participation.

Technique comptable

Constatation des droits de l'EPSCP, coparticipant non gérant

- Débit 268 Créances rattachées à des sociétés en participation
- Crédit 458 Associés – opérations faites en commun et en GIE

Consommation des biens immobilisés par le coparticipant

- Débit 268 Créances rattachées à des sociétés en participation
- Crédit 458 Associés – opérations faites en commun et en GIE

COMPTE 269 VERSEMENTS RESTANT À EFFECTUER SUR TITRES DE PARTICIPATION NON LIBÉRÉS

Est comptabilisée sous ce compte la partie non encore libérée des titres de participation acquis par l'entreprise lors de la création ou d'une augmentation du capital de la société émettrice.

L'ouverture de ce compte et de ses subdivisions est soumise à l'autorisation préalable des autorités de tutelle (ministère chargé du Budget et ministère chargé de l'enseignement supérieur ou autre si l'EPSCP ne relève pas de l'autorité du ministère chargé de l'enseignement supérieur).

Technique comptable
(opération non budgétaire)

- Débit 261 Titres de participation
- Crédit 269 Versements à effectuer sur titres de participation non libérés

COMPTE 27 AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES

Les autres immobilisations financières comprennent :

- les titres, autres que les titres de participation, que l'établissement n'a pas l'intention ou la possibilité de revendre à bref délai ;
- les prêts, c'est-à-dire des fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles, par lesquelles l'établissement s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales l'usage des moyens de paiement pendant un certain temps ;
- les créances assimilables à des prêts (dépôts et cautionnements versés notamment).

En dehors du compte 275, l'ensemble des opérations concernant le compte 27 relève d'écritures budgétaires classiques.

Le compte 27 présente les subdivisions suivantes :

271 - Titres immobilisés (droit de propriété)

2711 - Actions

2718 - Autres titres

272 - Titres immobilisés (droit de créance)

2721 - Obligations

2722 - Bons

2728 - Autres

274 - Prêts

2741 - Prêts étudiants

2748 - Autres prêts

275 - Dépôts et cautionnements versés

2751 - Dépôts

2755 - Cautionnements

276 - Autres créances immobilisées

2761 - Créances diverses

2768 - Intérêts courus

COMPTE 271 TITRES IMMOBILISÉS (DROIT DE PROPRIÉTÉ)

Titres représentatifs de parts de capital à long terme que l'établissement a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Exemple : actions, parts dans les établissements de crédit ...

COMPTE 272 TITRES IMMOBILISÉS (DROITS DE CRÉANCE)

Titres représentatifs de placement à long terme que l'établissement a l'intention de conserver durablement ou qu'il n'a pas la possibilité de revendre à bref délai. Exemple : obligations, bons ...

Les comptes 271 et 272 décrivent des valeurs dont l'aliénation est subordonnée à certaines conditions, notamment les valeurs grevées d'affectation spéciale. Le cas échéant, le compte 272 peut être subdivisé pour tenir compte de l'origine du financement (legs ...). Les titres dont la vente est laissée à la décision de l'ordonnateur sont retracés au compte 50 "Valeurs mobilières de placement".

Technique comptable

Comptabilisation de valeurs reçues en donation

(opération d'ordre non budgétaire)

Pour un montant déterminé comme suit :

- titres cotés : ils sont évalués au cours moyen du dernier mois précédent le jour d'entrée dans le patrimoine ;
- titres non cotés : ils sont estimés à leur valeur probable de négociation ou à leur valeur nominale

- Débit 271 Titres immobilisés (droit de propriété), ou
- Débit 272 Titres immobilisés (droits de créance)
- Crédit 1035 Dons et legs en capital

Achats de valeurs acquises sur autorisations budgétaires

Pour le montant de la valeur d'acquisition :

- Débit 271 Titres immobilisés (droit de propriété (mandat), ou
- Débit 272 Titres immobilisés (droits de créance) (mandat)
- Crédit 404 Fournisseurs d'immobilisations

Vente ou remboursement de valeurs acquises sur autorisations budgétaires

Pour la valeur comptable des titres cédés :

- Débit 6756 Valeur comptable des éléments d'actif cédés - Immobilisations financières (mandat)
- Crédit 271 Titres immobilisés (droits de créance), ou
- Crédit 272 Titres immobilisés (droit de propriété)

Simultanément, et pour le montant de la cession :

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit 7756 Produits des cessions d'éléments d'actif - Immobilisations financières (titre de recettes)

Les provisions pour dépréciation qui auraient pu être constituées sont reprises au compte 786 selon la technique décrite à ce compte.

COMPTE 274 PRÊTS

Fonds versés à des tiers en vertu de dispositions contractuelles par lesquelles l'établissement s'engage à transmettre à des personnes physiques ou morales, l'usage de moyens de paiement pendant un certain temps.

Technique comptable

Attribution du prêt

- Débit subdivision intéressée du compte 274 (mandat)
- Crédit 4661 Autres comptes créditeurs - Mandats à payer

Versement du prêt

- Débit 4661 Autres comptes créditeurs - Mandats à payer
- Crédit du compte financier intéressé

Remboursement du prêt

- Débit 463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
- Crédit subdivision intéressée du compte 274 (titre de recettes)

Lors de l'inventaire, les établissements souhaitant identifier les échéances à long, moyen et court terme, doivent pouvoir isoler grâce à un procédé extra-comptable les prêts à plus d'un an et moins d'un an.

COMPTE 275 DÉPÔTS ET CAUTIONNEMENTS VERSÉS

Le compte 275 qui enregistre les dépôts et cautionnements versés par l'établissement .

Il s'agit de sommes versées à des tiers, à titre de garantie ou de cautionnement et indisponibles jusqu'à la réalisation d'une condition suspensive. Exemples : dépôts de garantie de loyer ou de crédit-bail, cautionnements versés à EDF-GDF, convention avec la SNCF ou Air France ...

Technique comptable

Versement

- Débit 275 Dépôts et cautionnements versés (mandat)
- Crédit du compte financier intéressé

Remboursement

- Débit du compte financier intéressé
- Crédit du compte 275 Dépôts et cautionnements versés (titre de recettes)

Lors de l'inventaire : voir le commentaire du compte 274.

COMPTE 276 AUTRES CRÉANCES IMMOBILISÉES

Compte 2768 Intérêts courus

La créance d'intérêt est acquise à la date d'échéance du coupon ou du prêt. Toutefois, les fruits civils s'acquérant jour par jour (code civil, art. 586), les intérêts courus et non échus à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir rattachés au compte d'immobilisation correspondant : en l'occurrence le compte 2768 "Intérêts courus", ventilable en "prêts", en "dépôts et cautionnements" et en "autres créances immobilisées".

Technique comptable

Écritures de fin d'exercice

- Débit 2768 Intérêts courus (mandat)
- Crédit 7624 Revenus des prêts (titre de recettes), ou
- Crédit 764 Revenus des valeurs mobilières de placement (titre de recettes)

Écritures à l'échéance

Constatation des intérêts courus

- Débit 463 Autres débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé
- Crédit 2768 Intérêts courus, pour la part des intérêts courus non échus constatés à la fin de l'exercice précédent (titre de recettes)
- Crédit 7624 Revenus des prêts (titre de recettes), ou
- Crédit 764 Revenus des valeurs mobilières de placement, pour la part de l'exercice (titre de recettes)

Encaissement des intérêts

- Débit du compte financier intéressé
- Crédit 463 Autres débiteurs divers, ou autre compte de tiers intéressé

N.B. Le prélèvement forfaitaire sur les produits des placements à revenu fixe est opéré par l'établissement payeur. Mais il est à la charge du bénéficiaire des revenus qui doit enregistrer, d'une part, en produit, les intérêts bruts acquis, d'autre part, en charge, le prélèvement forfaitaire les concernant au compte 6358 - Autres droits.

COMPTE 28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

L'amortissement répond à un double objectif :

- constater comptablement la diminution de la valeur des éléments d'actif se dépréciant ;
- préparer le renouvellement des biens acquis.

Une charge est en effet constatée dans la section de fonctionnement (au compte 68) avec en contrepartie une ressource à la section des opérations en capital, par l'intermédiaire de la capacité d'autofinancement.

Toutefois, les établissements publics n'ont pas toujours à assumer la charge du renouvellement de certains biens inscrits à leur bilan. Dans ce cas, l'amortissement constaté doit faire l'objet d'une neutralisation (cf. commentaires des comptes 283 et 284).

Le compte 28 présente les subdivisions suivantes :

- 280 - Amortissements des immobilisations incorporelles
 - 2801 - Frais d'établissement
 - 2803 - Frais de recherche et de développement
 - 2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires (même ventilation que celle du compte 205)
 - 2808 - Autres immobilisations incorporelles
- 281 - Amortissements des immobilisations corporelles
 - 2812 - Agencements - Aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 212)
 - 2813 - Constructions (même ventilation que celle du compte 213)
 - 2814 - Constructions sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 214)
 - 2815 - Installations techniques, matériels et outillage (même ventilation que celle du compte 215)
 - 2816 - Collections
 - 28161 - Collections de documentation
 - 2818 - Autres immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 218)
- 283 - Amortissements des immobilisations incorporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (mêmes subdivisions que le compte 280)
- 284 - Amortissements des immobilisations corporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (mêmes subdivisions que le compte 281)

COMPTE 280 AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

COMPTE 281 AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Lorsque la charge du renouvellement des biens inscrits au bilan de l'établissement lui incombe, il convient de pratiquer un amortissement « classique » selon la technique exposée ci-après.

L'ensemble des éléments relatifs aux amortissements est développé au chapitre particulier concernant les opérations de fin d'exercice.

Il est rappelé que l'avis du CNC n°99-12 relatif au plan comptable commenté des EPSCP prévoit que les collections de documentation, comptabilisées au compte 2161, font l'objet d'un amortissement.

Technique comptable

En fin d'exercice

- Débit 681 Dotations aux amortissements et provisions (charges d'exploitation) (mandat), ou
- Débit 686 Dotations aux amortissements et provisions (charges financières) (mandat), ou
- Débit 687 Dotations aux amortissements et provisions (charges exceptionnelles) (mandat)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 280 ou du compte 281

COMPTE 283 AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS INCORPORELLES DONT LA CHARGE DU RENOUVELLEMENT N'INCOMBE PAS À L'ÉTABLISSEMENT

COMPTE 284 AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES DONT LA CHARGE DU RENOUVELLEMENT N'INCOMBE PAS À L'ÉTABLISSEMENT

Lorsque la charge de renouvellement des biens dont dispose l'établissement ne lui incombe pas (il s'agit le plus souvent de biens remis en dotation ou en affectation dont il n'est pas propriétaire), il ne lui est pas nécessaire de dégager des ressources pour financer ce renouvellement. Toutefois, il est indispensable de constater la diminution de valeur de ces éléments d'actif par un amortissement constaté aux comptes 283 et 284.

Afin de ne pas obérer le budget des établissements, cette charge est ensuite neutralisée par la constatation d'un produit exceptionnel de même montant.

Cette nouvelle technique d'amortissement « neutralisé » vient se substituer à l'amortissement pour ordre (ou dépréciation) comptabilisé aux comptes 28 bis et 1069, en vigueur dans la précédente version de l'instruction M 93.

L'ensemble des éléments relatifs aux amortissements neutralisés est développé au chapitre 5 concernant les opérations de fin d'exercice.

Technique comptable

Constatation de l'amortissement

- Débit 681 Dotations aux amortissements et provisions (charges d'exploitation) (mandat), ou
- Débit 686 Dotations aux amortissements et provisions (charges financières) (mandat), ou
- Débit 687 Dotations aux amortissements et provisions (charges exceptionnelles) (mandat)
- Crédit de la subdivision intéressée du compte 283 ou du compte 284

Neutralisation de l'amortissement

- Débit subdivision intéressée du compte 102 Biens mis à disposition des établissements
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements (titre de recettes)

COMPTE 29 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS

Les provisions pour dépréciation des immobilisations procèdent de la constatation d'un amoindrissement de la valeur d'un élément de l'actif immobilisé résultant de causes dont les effets ne sont pas nécessairement irréversibles.

Elles résultent de l'évaluation comptable des moins-values qu'il est raisonnable d'envisager sur les éléments d'actif non amortissables. A la différence des provisions pour risques et charges, elles expriment des corrections d'actif de sens négatif.

Si elles sont généralement afférentes à des immobilisations non amortissables (exemple : terrains), elles peuvent néanmoins concerner également les dépréciations exceptionnelles subies par des immobilisations amortissables, lorsqu'en raison de leur caractère non définitif, ces dépréciations ne peuvent être raisonnablement inscrites à un compte d'amortissement.

Les écritures de provision constituent des opérations budgétaires d'ordre.

Le compte 29 présente les subdivisions suivantes :

- 290 - Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles
 - 2905 - Marques, procédés, droits et valeurs similaires
 - 2906 - Droit au bail
 - 2908 - Autres immobilisations incorporelles
- 291 - Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles
 - 2911 - Terrains
- 293 - Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours
 - 2931 - Immobilisations corporelles en cours
 - 2932 - Immobilisations incorporelles en cours
- 296 - Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
 - 2961 - Titres de participation
 - 2966 - Autres formes de participations
 - 2967 - Créances rattachées à des participations
 - 2968 - Créances rattachées à des sociétés en participation
- 297 - Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières
 - 2971 - Titres immobilisés (droit de propriété)
 - 2972 - Titres immobilisés (droits de créance)
 - 2974 - Prêts
 - 29741 - Prêts étudiants
 - 29748 - Autres prêts
 - 2975 - Dépôts et cautionnements
 - 29751 - Dépôts
 - 29755 - Cautionnements
 - 2976 Autres créances immobilisées
 - 29761 - Créances diverses
 - 29768 - Intérêts courus

Technique comptable

Constitution de provision ou variation en augmentation d'une provision déjà constituée

- Débit 681 Dotations aux amortissements et provisions (charges d'exploitation) (mandat), ou
- Débit 686 Dotations aux amortissements et provisions (charges financières) (mandat), ou
- Débit 687 Dotations aux amortissements et provisions (charges exceptionnelles) (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 29

Annulation d'une provision devenue sans objet ou variation en diminution d'une provision

- Débit subdivision intéressée du compte 29
- Crédit subdivision intéressée du compte 78 Reprises sur amortissements et provisions (titre de recettes)

Cession d'immobilisation ayant donné lieu à provision

- Débit subdivision intéressée du compte 29
- Crédit 787 Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels) (titre de recettes)

3. COMPTES DE CLASSE 3 : COMPTES DE STOCKS ET D'EN-COURS

3.1. DÉFINITION

Les stocks et productions en-cours sont définis comme l'ensemble de biens ou de services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'établissement pour être, soit vendus en l'état ou au terme d'un processus de production à venir ou en cours, soit consommés au premier usage.

Les stocks proprement dits comprennent :

- les marchandises, c'est-à-dire tout ce que l'établissement achète pour revendre en l'état ;
- les approvisionnements, à savoir les matières premières et fournitures (objets et substances plus ou moins élaborés destinés à entrer dans la composition des produits traités ou fabriqués), et les autres approvisionnements, constitués par les matières consommables et les fournitures consommables (objets et substances plus ou moins élaborés, consommés au premier usage ou rapidement et qui concourent au traitement, à la fabrication ou à l'exploitation, sans entrer dans la composition des produits traités) ;
- les produits, à savoir les produits intermédiaires (ayant atteint un stade d'achèvement mais destinés à entrer dans une nouvelle phase du circuit de production), les produits finis, (ayant atteint un stade d'achèvement définitif dans le cycle de production) et les produits résiduels ou matières de récupération (constitués par les déchets et rebuts de fabrication).

Les productions en cours sont des biens ou services en cours de formation au travers d'un processus de production :

- les productions de biens sont des produits ou travaux en-cours ;
- les productions de services sont des études ou des prestations de services en-cours.

Seuls sont considérés comme des stocks les produits qui sont la propriété de l'établissement. En font donc partie les biens mentionnés ci-dessus en consignment ou en dépôt chez des tiers.

3.2. ÉVALUATION DES STOCKS

3.2.1. A la date d'entrée des stocks et productions en cours dans le patrimoine de l'établissement

Le montant porté en comptabilité est égal aux coûts d'acquisition, augmentés, s'il y a lieu, des coûts qui ont été engagés pour les amener à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Le coût d'acquisition d'un bien est déterminé par l'addition des éléments suivants :

- le prix d'achat (après déduction des taxes légalement récupérables), c'est-à-dire le montant en monnaie nationale résultant de l'accord des parties à la date de l'opération ;
- les frais accessoires, c'est-à-dire les charges directement liées à l'acquisition et à la mise en état d'utilisation du bien, ainsi que les charges indirectes dans la mesure où elles peuvent être rattachées à cette acquisition.

Le coût de production d'un bien ou d'un service est déterminé par l'addition des éléments suivants :

- le coût d'acquisition des matières et fournitures, évalué comme indiqué ci-dessus ;
- les charges directes de production ;
- les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être rattachées à la production du bien.

Le coût d'entrée ne comprend que les seuls éléments qui interviennent normalement dans sa formation. Les pertes et gaspillages en sont exclus. L'imputation des frais fixes de production au coût de transformation est basée sur la capacité normale de production (imputation rationnelle). La part de frais fixes non imputés en raison de la sous-activité (production inférieure à la capacité normale) constitue une charge de l'exercice.

Cette capacité normale est pour chaque établissement définie en fonction des moyens dont il dispose et de la production qu'il peut raisonnablement en attendre.

Pour les articles ou catégories individualisables de choses de genre qui ne sont pas interchangeables, ainsi que pour ceux qui sont matériellement identifiés et affectés à des produits spécifiques (corps certains), le coût d'entrée est déterminé catégorie par catégorie ou article par article.

Pour les articles interchangeables qui, à l'intérieur de chaque catégorie ne peuvent être unitairement identifiés après leur entrée en magasin, le coût d'entrée est considéré comme égal au total formé par :

- le coût des stocks à l'arrêt du précédent exercice, considéré comme un coût d'entrée dans les comptes de l'exercice ;
- le coût d'entrée des achats de l'exercice.

Ce total est réparti entre les articles consommés et les existants par la méthode "premier entré/premier sorti" (PEPS) ou une méthode de coût moyen pondéré.

Le coût moyen pondéré est constitué par le prix d'achat majoré des frais accessoires d'achat et, éventuellement, des frais d'approvisionnement.

Après chaque entrée et pour chaque nature de marchandises ou de matières, il se détermine selon la formule suivante :

$$\frac{\text{valeur du stock précédent} + \text{coût des achats entrés en stock}}{\text{quantité stock précédent} + \text{quantité achetée}}$$

Le coût de production moyen pondéré s'applique aux stocks de produits intermédiaires et de produits. Il est déterminé par le rapport :

$$\frac{\text{valeur du stock précédent} + \text{coût de la production entrée en stock}}{\text{quantité stock précédent} + \text{quantité produite entrée en stock}}$$

3.2.2. A l'inventaire

L'évaluation des stocks et productions en cours est faite à leur valeur actuelle.

Les stocks et productions en cours doivent être évalués unité par unité.

L'unité d'inventaire est la plus petite partie qui peut être inventoriée sous chaque article de la nomenclature de l'établissement.

3.2.3. A l'arrêt des comptes

La valeur comptable des stocks et productions en cours est déterminée comme suit.

L'évaluation est faite distinctement en comparant leur coût d'entrée et leur valeur actuelle (lorsque cette valeur actuelle est déterminée par référence à un prix de marché, elle est calculée nette de frais de distribution). C'est la plus basse des deux valeurs comparées qui est prise en compte. Si la valeur prise en compte est la valeur actuelle, celle-ci est présentée à partir du coût d'entrée par application à ce dernier d'une provision pour dépréciation.

Toutefois, le coût d'entrée comparé à la valeur actuelle - lorsqu'il est plus élevé que celle-ci - est maintenu pour les stocks et productions en cours qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme dont l'exécution doit intervenir ultérieurement, dès lors que le prix de vente stipulé couvre à la fois ce coût et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

Il en va de même pour la fixation de la valeur des approvisionnements entrant dans la fabrication de produits qui ont fait l'objet d'un contrat de vente ferme, dès lors que ces stocks d'approvisionnements ont été individualisés et que le prix de vente couvre à la fois le coût d'entrée de ces approvisionnements, les coûts de transformation et la totalité des frais restant à supporter pour la bonne exécution du contrat.

3.2.4. Évaluation des stocks détenus à l'étranger

La valeur en devises étrangères de stocks détenus à l'étranger est convertie, en fin d'exercice, à un cours égal, pour chaque nature de marchandises, matières et produits en stock, à la moyenne pondérée des cours pratiqués à la date d'achat ou d'entrée en magasin des éléments considérés. En cas de difficulté d'application de cette méthode calcul, l'établissement peut utiliser une autre méthode dans la mesure où elle n'est pas susceptible d'affecter sensiblement les résultats.

Des provisions pour dépréciation sont constituées si la valeur au jour de l'inventaire, compte tenu du cours du change audit jour, est inférieure à la valeur d'entrée en compte.

3.3. CLASSEMENT

Pour les stocks et les en-cours, deux critères de classement ont été retenus :

- la nature physique du bien ou la nature du service ;
- l'ordre chronologique du cycle de production (approvisionnement, production en-cours, production).

Pour le classement des biens et des services acquis à l'extérieur et nécessaires à l'exercice de ses activités, l'établissement utilise le critère de la nature physique.

Il établit la nomenclature des biens qui correspond le mieux à ses besoins internes de gestion.

Lorsque l'établissement utilise concurremment et indistinctement une matière achetée et un produit intermédiaire ou fini fabriqué par lui en tous points semblables et ne se distinguant que par leur origine, il peut n'ouvrir qu'un seul compte pour cette matière ou ce produit. Il en est de même lorsqu'une marchandise et un produit fini en tous points semblables sont utilisés en vue de la vente.

Les biens pour lesquels une décision d'immobilisation a été prise ne figurent pas dans les stocks. Ils sont comptabilisés dans la classe des immobilisations.

La classe 3 présente les comptes et subdivisions suivants :

31 - Matières premières (et fournitures)

311 - Matière A

312 - Matière B

317 - Fournitures A, B, C ...

32 - Autres approvisionnement

321 - Matières consommables

3211 - Carburants

322 - Fournitures consommables

3221 - Combustibles

3222 - Produits d'entretien

3223 - Fournitures d'atelier

3224 - Fournitures de magasin

3225 - Fournitures de bureau

3228 - Autres fournitures consommables

- 326 - Emballages
- 33 - En-cours de production de biens
 - 331 - Produits en cours
 - 335 - Travaux en cours
- 34 - En-cours de production de services
 - 341 - Études en cours
 - 345 - Prestations de services en cours
- 35 - Stocks de produits
 - 351 - Produits intermédiaires
 - 355 - Produits finis
 - 358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)
- 37 - Stocks de marchandises
 - 371 - Marchandises A
 - 372 - Marchandises B
- 39 - Provisions pour dépréciation des stocks et en-cours
 - 391 - Provisions pour dépréciation des matières premières (et fournitures)
 - 392 - Provisions pour dépréciation des autres approvisionnements
 - 393 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de biens
 - 394 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de services
 - 395 - Provisions pour dépréciation des stocks de produits
 - 397 - Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises

3.4. MÉTHODES DE SUIVI D'INVENTAIRE

Pour suivre leurs stocks, les établissements ont le choix entre procéder à un dénombrement périodique et au moins annuel, à savoir, la méthode de l'inventaire intermittent ou organiser un suivi continu qui permette à l'établissement de connaître à chaque instant les quantités détenues, à savoir, la méthode de l'inventaire permanent.

3.4.1. Le système de l'inventaire intermittent

Dans ce système, le plus simple, l'aspect patrimonial des stocks est laissé de côté et la classe 3 n'est pas mouvementée en cours d'année.

Dès la livraison, tous les achats sont considérés uniquement comme des charges d'exploitation et débités au compte 60. Les ventes sont créditées au compte 70.

Cependant, cette procédure n'est pas suffisante, car :

- elle ne permet pas d'inscrire à l'actif du bilan le stock existant à la date de l'inventaire ;
- elle fausse le résultat dans la mesure où les charges comprennent également les articles achetés et non vendus.

Il convient donc d'extraire des comptes de charges les stocks restants, éléments du patrimoine.

La technique de l'inventaire intermittent implique donc, en fin d'exercice, un ajustement comptable qui permet :

- de faire apparaître le stock à l'actif du bilan ;
- d'éliminer du compte de résultat les achats non revendus.

Cette opération est effectuée grâce aux comptes de variation des stocks, 6031, 6032 et 6037 qui sont mouvementés en contrepartie des comptes 31, 32 et 37, et aux comptes de variation des stocks 7133, 7134 et 7135 qui sont mouvementés en contrepartie des comptes 33, 34 et 35.

Dans un souci de clarté, les opérations afférentes aux stocks décrites ci-dessous sont chiffrées et sont distinguées entre opérations sur marchandises et opérations sur produits.

3.4.1.1. Opérations sur marchandises

Technique comptable

En fin d'exercice N, après avoir procédé à l'inventaire physique des stocks, constatation des stocks existants

- Débit 37 Stocks de marchandises
- Crédit 6037 - Variation des stocks de marchandises (ordre de reversement)

En N+1, reprise au bilan d'entrée du solde du compte 37

- Annulation du stock initial (qui correspond au montant de la balance d'entrée)

- Débit 6037 Variation des stocks de marchandises (mandat)
- Crédit 37 Stocks de marchandises

- Intégration du stock final, après avoir procédé à l'inventaire physique des stocks

- Débit 37 Stocks de marchandises
- Crédit 6037 Variation des stocks de marchandises (ordre de reversement)

Le solde du compte 37 correspond bien à la valeur du stock final qui apparaîtra au bilan et sera repris en balance d'entrée en N+2.

3.4.1.2. Opérations sur produits finis

Technique comptable

En fin d'exercice N, après avoir procédé à l'inventaire physique des stocks, constatation des stocks existants

- Débit 35 Stocks de produits
- Crédit 7135 Variation des stocks de produits (titre de recettes)

En N+1, reprise au bilan d'entrée du solde du compte 35.

- Annulation du stock initial (qui correspond au montant de la balance d'entrée)

- Débit 7135 Variation des stocks de produits (annulation de titre)
- Crédit 35 Stocks de produits finis

- Intégration du stock final, après avoir procédé à l'inventaire physique des stocks

- Débit 35 Stocks de produits finis
- Crédit 7135 Variation des stocks de produits (titres de recettes)

Le solde du compte 35 correspond bien à la valeur du stock final qui apparaîtra au bilan et sera repris en balance d'entrée en N+2.

3.4.2. Le système de l'inventaire permanent

Ce système tend à sauvegarder la double nature des stocks, éléments du patrimoine et opérations génératrices de résultat.

Pour ce faire, les achats et les ventes sont comptabilisés comme dans le système de l'inventaire intermittent. Mais en même temps, les comptes de stocks vont fonctionner de manière à mettre en conformité leur solde avec la situation des existants.

Technique comptable

Achats d'approvisionnements

Pour la valeur d'achat

- Débit subdivision intéressée du compte 60 (mandat)
- Crédit 401 Fournisseurs
- Débit 31, 32 ou 37 Stocks
- Crédit 6031, 6032 ou 6037 Variation des stocks (ordre de reversement)

Cessions d'approvisionnements

- Débit 411 Clients
- Crédit subdivision intéressée du compte 70 (titre de recettes)

S'il s'agit de vente de marchandises, pour la valeur d'achat de ces marchandises :

- Débit 6037 Variation des stocks de marchandises (mandat)
- Crédit 37 Stocks de marchandises

S'il s'agit d'autres approvisionnements : ce n'est plus une cession mais une entrée en fabrication (matières) ou d'une utilisation (autres approvisionnements)

- Débit 6031 ou 6032 Variation des stocks (mandat)
- Crédit 31 ou 32 Stocks

Entrée en stock de produits et d'en-cours de production : ces entrées ne sont pas des achats, puisqu'il s'agit de fabrication, mais la comptabilisation de valeurs incluant des coûts successifs de production

- Débit 33,34 ou 35 Stocks
- Crédit 7133, 7134 ou 7135 Variation des stocks (titre de recettes)

Sortie de stocks de produits et en-cours de production

- Débit 7133, 7134 ou 7135 Variation des stocks (annulation de titre)
- Crédit 33, 34 ou 35 Stocks

Il résulte de ces écritures que les ventes figurant au compte 70 sont automatiquement corrigées des variations de stocks de l'exercice et que le solde du compte 71 correspond, à méthode d'évaluation des stocks identique, à celui qui apparaît en inventaire intermittent.

Donnant plus d'information en cours d'exercice, ce système est plus compliqué car il implique des écritures supplémentaires et la tenue d'une comptabilité analytique permettant de chiffrer le montant du coût de production des marchandises ou produits vendus. Il est en outre confronté quotidiennement avec la question de la valorisation des stocks (voir infra). De plus, il ne dispense pas d'effectuer l'inventaire des stocks à la clôture de l'exercice pour contrôler la situation comptable des existants.

COMPTES 30 À 37

Se reporter aux opérations décrites pour l'inventaire permanent et l'inventaire intermittent.

COMPTE 39 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS

Le compte 39 retrace la constatation, à la date d'inventaire, d'une perte probable sur les marchandises, matières ou produits en stock..

La constatation éventuelle d'une provision résulte de la comparaison entre la valeur d'entrée des éléments en stock et leur valeur d'inventaire, lorsque cette dernière est plus basse.

La valeur d'inventaire, dont les établissements doivent tenir compte pour calculer la provision pour dépréciation, correspond :

- sur le plan comptable, à la valeur actuelle ;
- sur le plan fiscal, au cours du jour à la date de l'inventaire.

La dépréciation des stocks peut également être justifiée par des risques d'ancienneté ou d'obsolescence des produits, ou par une durée d'écoulement lente des stocks.

De même, le nombre probable d'années de commercialisation d'un produit laissant prévoir un stock d'invendus peut permettre de constituer une provision pour dépréciation d'un lot, s'il apparaît que la valeur globale de ce lot au cours du jour est inférieure à son prix de revient.

En ce qui concerne les marchandises qui ne font pas l'objet d'un marché régulier et pour lesquelles il n'existe pas de cours notoirement connu, une estimation au-dessous du prix de revient n'est admise que si ces marchandises ont subi une dépréciation certaine, en raison par exemple de détériorations matérielles, de changement de mode ou de perte de débouché.

Technique comptable

Constitution de provision

- Débit 6817 Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 39

Réintégration de provision

- Débit subdivision intéressée du compte 39
- Crédit 7817 Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants (titre de recettes)

4. COMPTES DE CLASSE 4 : COMPTES DE TIERS

Les comptes de la classe 4 enregistrent des opérations faites en général à court terme avec les tiers et, par extension, les écritures de régularisation des charges et des produits.

Il est néanmoins utile pour l'analyse financière du bilan que les comptes de tiers comportent des subdivisions permettant d'identifier autant que de besoin les créances et les dettes en fonction de leur terme.

Sont notamment regroupés dans les comptes de la classe 4 les comptes rattachés aux comptes de tiers et destinés à enregistrer soit des modes de financement liés aux dettes et aux créances (effets à payer, effets à recevoir), soit des dettes et des créances à venir se rapportant à l'exercice (charges à payer, produits à recevoir).

Les comptes de régularisation enregistrent d'une part, les charges et les produits comptabilisés dans l'exercice mais se rapportant directement à l'exercice ou aux exercices suivants et d'autre part, les charges comptabilisées dans l'exercice mais à répartir systématiquement sur plusieurs exercices ultérieurs.

Il convient par ailleurs de noter qu'en règle générale, les opérations des comptes de classe 4 ne sont pas budgétaires, à l'exception du débit du compte 481.

COMPTE 40 FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS

Figurent sous le compte 40 les dettes et avances de fonds liées à l'acquisition de biens ou de services.

Le compte 40 présente les subdivisions suivantes :

- 401 - Fournisseurs
 - 4011 - Fournisseurs - Exercices antérieurs
 - 4012 - Fournisseurs - Exercice courant
 - 4017 - Retenues de garantie et oppositions
- 403 - Fournisseurs - Effets à payer
- 404 - Fournisseurs d'immobilisations
 - 4041 - Fournisseurs d'immobilisations - Exercices antérieurs
 - 4042 - Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
 - 4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions
- 405 - Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer
- 408 - Fournisseurs - Factures non parvenues
 - 4081 - Fournisseurs
 - 4084 - Fournisseurs d'immobilisations
 - 4088 - Fournisseurs - Intérêts courus
- 409 - Fournisseurs débiteurs (comptes d'actif)
 - 4091 – Fournisseurs. Avances et acomptes versés sur commandes ⁽¹⁵⁾
 - 40911 - Avances versées sur commandes
 - 40912 - Acomptes versés sur commandes
 - 4092 - Avances à l'UGAP
 - 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
 - 4098 - Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

Suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation sur la TVA intra-communautaire, et pour faire apparaître le caractère intra-communautaire de certaines opérations, les établissements ont la possibilité de subdiviser le compte "Fournisseurs" en distinguant les opérations selon qu'elles sont réalisées avec un partenaire de l'Union européenne ou non.

A cet effet, il conviendra de retenir le chiffre 2 en cinquième position pour retracer les opérations intra-communautaires. Exemple : 40112 Fournisseurs exercice courant - Union européenne.

Le chiffre 1 placé également en cinquième position pourra être retenu pour individualiser les opérations réalisées avec des partenaires n'appartenant pas à l'Union européenne ou des partenaires français. Exemple : 40111 Fournisseurs exercice précédent - Autres que de l'Union européenne.

COMPTE 401 FOURNISSEURS

Compte 4011 Fournisseurs - Exercices antérieurs

Technique comptable

Opération de début d'exercice

Reprise en balance d'entrée du solde créditeur apparaissant au compte 4012 à la clôture de l'exercice précédent

- Crédit 4011 Fournisseurs - Exercices antérieurs

¹⁵ Ouvert sur autorisation du bureau 5B de la direction générale de la Comptabilité publique.

Règlements effectués pendant la journée complémentaire

- Débit 4011 Fournisseurs - Exercices antérieurs
- Crédit compte de disponibilités

Retenues de garantie et oppositions effectuées pendant la journée complémentaire

- Débit 4011 Fournisseurs - Exercices antérieurs
- Crédit 4017 Fournisseurs - Retenues de garantie et oppositions

Dépenses des comptables secondaires ou des régisseurs ordonnancées pendant la période complémentaire

- Débit 4011 Fournisseurs - Exercices antérieurs
- Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier, ou
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Dépenses à régulariser

- Débit 4011 Fournisseurs - Exercices antérieurs
- Crédit 4729 Dépenses dont le paiement est différé

Compte 4012 Fournisseurs - Exercice courant

Technique comptable

Prise en charge des factures d'achats de biens ou de prestations de services mandatées au cours de l'exercice jusqu'à la fin de la période complémentaire

- Débit compte concerné de la classe 6, pour le montant de la charge budgétaire¹⁶ (mandat)
- Débit 4456 TVA déductible, pour le montant des taxes récupérables
- Crédit 4012 Fournisseurs - Exercice courant

Jusqu'au 31 décembre de l'exercice considéré

Règlements effectués aux fournisseurs

- Débit 4012 Fournisseurs - Exercice courant
- Crédit du compte de disponibilités

Retenues de garanties et oppositions

- Débit 4012 Fournisseurs - Exercice courant
- Crédit 4017 Fournisseurs - Retenues de garanties et oppositions

¹⁶ le montant de la charge budgétaire est égal au montant hors taxe plus la TVA non déductible.

Jusqu'à la fin de la période complémentaire

Comptabilisation d'avoirs reçus à l'occasion de retours de marchandises au fournisseur et ayant fait l'objet d'ordres de reversement

- Débit 4012 Fournisseurs - Exercice courant
- Crédit compte de classe 6 intéressé (ordre de reversement)

Comptabilisation des rabais, remises et ristournes obtenus hors facture et ayant fait l'objet d'un ordre de reversement

- Débit 4012 Fournisseurs - Exercice courant
- Crédit 609 Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats (ordre de reversement)

A la fin de la période complémentaire, le solde créditeur du compte 4012 est repris au bilan d'entrée de l'exercice suivant au crédit du compte 4011.

Compte 4017 Fournisseurs - Retenues de garanties et oppositions

Technique comptable

Comptabilisation des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies-arrêts, cessions et retenues de garantie

- Débit 4011 Fournisseurs - Exercices antérieurs, ou
- Débit 4012 Fournisseurs - Exercice courant, ou
- Débit 403 Fournisseurs - Effets à payer, ou
- Débit 408 Fournisseurs - Factures non parvenues
- Crédit 4017 Retenues de garanties et oppositions

Paiement des oppositions ou restitution des retenues de garantie

- Débit 4017 Retenues de garanties et oppositions
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 403 FOURNISSEURS - EFFETS À PAYER

Ce compte retrace les opérations relatives aux paiements effectués par lettre de change-relevé (LCR). Sur les modalités de mise en œuvre de ce mode de règlement, se reporter à l'instruction n° 91-75-B1-MO-M1-M2-M3-M5-M6 P-R du 7 juin 1991.

Technique comptable

Prise en charge d'un ordre de paiement LCR

- Débit compte de classe 6 intéressé (mandat)
- Crédit 403 Fournisseurs - Effets à payer

Paiement à l'échéance de la LCR

- Débit 403 Fournisseurs - Effets à payer
- Crédit compte de disponibilités

Prise en charge d'intérêts moratoires à régler par LCR

- Débit compte de classe 6 intéressé (mandat)
- Crédit 403 Fournisseurs - Effets à payer

Comptabilisation d'une opposition reçue avant le règlement

- Débit 403 Fournisseurs - Effets à payer
- Crédit 4017 Retenues de garanties et oppositions

COMPTE 404 FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS

Compte 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercices antérieurs

Technique comptable

Opérations de début d'exercice

Reprise au bilan d'entrée du montant du solde créditeur apparaissant au compte 4042 à la clôture de l'exercice précédent.

- Crédit 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercices antérieurs

Règlements effectués pendant la période complémentaire

- Débit 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercices antérieurs
- Crédit compte de disponibilités

Retenues de garantie et oppositions opérées pendant la période complémentaire

- Débit 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercices antérieurs
- Crédit 4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions

Dépenses des comptes secondaires ou des régisseurs ordonnancées pendant la période complémentaire

- Débit 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercices antérieurs
- Crédit 4722 Dépenses des comptes secondaires à vérifier, ou
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Dépenses à régulariser

- Débit 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercices antérieurs
- Crédit 4729 - Dépenses dont le paiement est différé

Compte 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant

Technique comptable

Acquisitions d'immobilisations

- Débit des comptes d'immobilisations intéressés pour le montant T.T.C. ou hors taxes, selon le cas, (mandat)
- Débit 4456 TVA déductible (en cas d'immobilisations comptabilisées hors taxes)
- Crédit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant

Jusqu'au 31 décembre de l'exercice considéré

Règlements effectués aux fournisseurs

- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
- Crédit compte de disponibilités

Retenues de garanties et oppositions

- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
- Crédit 4017 Retenues de garantie et oppositions

Dépenses à régulariser

- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
- Crédit 4729 Dépenses dont le paiement est différé

Régularisation d'avances et acomptes versés sur immobilisations

- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
- Crédit 237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles, ou (titre de recettes si acomptes)
- Crédit 238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles (titre de recettes si acomptes)

Reprise du bilan de sortie

- Le solde créditeur du compte 4042 apparaissant à la fin de la période complémentaire est repris au bilan d'entrée de l'exercice suivant au crédit du compte 4041.

Compte 4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions

Technique comptable

Comptabilisation des sommes précomptées à la suite des oppositions, saisies-arrêts, cessions et retenues de garantie

- Débit 4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercices antérieurs, ou
- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant, ou
- Débit 405 Fournisseurs d'immobilisations- Effets à payer, ou
- Débit 408 Fournisseurs - Factures non parvenues
- Crédit 4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garanties et oppositions

Païement des oppositions ou restitution des retenues de garantie

- Débit 4047 Retenues de garantie et oppositions
- Crédit du compte de disponibilités

COMPTE 405 FOURNISSEURS D'IMMOBILISATIONS - EFFETS À PAYER

Ce compte retrace les opérations relatives aux paiements effectués par lettre de change-relevé (LCR). Sur les modalités de mise en œuvre de ce mode de règlement, se reporter à l'instruction n° 91-75-B1-MO-M1-M2-M3-M5-M6 P-R du 7 juin 1991.

Technique comptable

Prise en charge d'un ordre de paiement LCR

- Débit compte de classe 2 intéressé (mandat)
- Crédit 405 Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer

Païement à l'échéance de la LCR

- Débit 405 Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer
- Crédit compte de disponibilités

Prise en charge d'intérêts moratoires à régler par LCR

- Débit compte de classe 2 intéressé (mandat)
- Crédit 405 Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer

Comptabilisation d'une opposition reçue avant le règlement

- Débit 405 Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer
- Crédit 4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garanties et oppositions

COMPTE 408 FOURNISSEURS - FACTURES NON PARVENUES

Est comptabilisé au compte 408 le montant évaluatif des dépenses qui n'ont pu être ordonnancées avant la clôture de l'exercice, notamment à défaut de production par les créanciers à cette même date des justifications établissant leurs droits, à condition que le montant desdites charges ou acquisitions soit suffisamment connu et évaluable.

Technique comptable

Comptabilisation des factures non parvenues (technique des charges à payer)

- . Débit comptes intéressés de la classe 6 ou classe 2 (mandat)
- . Crédit subdivision intéressée du compte 408

Comptabilisation des retenues de garantie et oppositions exécutées

- . Débit subdivision intéressée du compte 408
- . Crédit 4017 Retenues de garanties et oppositions, ou
- . Crédit 4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garanties et oppositions

Paievements effectués après liquidation définitive de la charge, en N+1

- . Débit subdivision intéressée du compte 408 (ordre de paiement)
- . Crédit compte de disponibilités

Ajustements résultant de la liquidation : si le montant définitif de la charge est supérieur à son évaluation, il convient d'émettre un ordre de dépense pour la différence. Dans le cas où le montant définitif de la charge est inférieur à son évaluation, il convient d'émettre un ordre de recettes pour la différence.

NB : Une autre solution consiste aussi à extourner en début d'exercice suivant l'opération relative à la comptabilisation des factures non parvenues (cf. chapitre sur les opérations de fin d'exercice)

COMPTE 409 FOURNISSEURS DÉBITEURS (COMPTES D'ACTIF)

Compte 4091 Avances et acomptes versés sur commandes

S'ils y ont été autorisés par le bureau 5B de la direction générale de la Comptabilité publique, les établissements peuvent comptabiliser en cours d'exercice au compte 4091 les avances et acomptes versés à des tiers pour des opérations en cours de réalisation.

En fin d'exercice, les avances et acomptes concernant des commandes d'immobilisations qui n'auraient pas été imputés directement aux subdivisions du compte 23, doivent être virés, selon le cas, soit au compte 237 soit au compte 238.

Technique comptable

Comptabilisation des avances en cours d'exercice

- . Débit 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes
- . Crédit compte de disponibilités

Réception de la facture ou du mémoire

- Débit compte de charges ou d'immobilisations concerné, pour le montant TTC ou HT, selon le cas, de la facture ou du mémoire (mandat)
- Débit 4456 TVA déductible, le cas échéant
- Crédit 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes, pour le montant de l'avance
- Crédit compte de fournisseurs intéressé, pour le montant restant dû

Opération de fin d'exercice dans le cas où les opérations sur immobilisations n'ont pas été imputées directement aux subdivisions du compte 23

- Débit 2371 Avances versées sur immobilisations incorporelles (pas de mandat), ou
- Débit 2372 - Acomptes versés sur immobilisations incorporelles (mandat), ou
- Débit 2381 Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles (pas de mandat), ou
- Débit 2382 Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles (mandat)
- Crédit 4091 Fournisseurs -Avances et acomptes versés sur commandes

Compte 4092 Avances à l'UGAP

Le compte 4092 traduit la situation des avances faites à l'UGAP en vue de l'acquisition de véhicules automobiles ou de matériel. L'utilisation de ce compte est obligatoire lorsque l'établissement fait appel au concours de cet établissement pour de telles acquisitions.

Technique comptable

Provisions versées à l'UGAP

- Débit 4092 Avances à l'UGAP
- Crédit compte de disponibilités

Achats ayant donné lieu à ordonnancement

- Débit compte intéressé de classe 2 ou 6 (mandat)
- Crédit 4092 Avances à l'UGAP, et le cas échéant
- Crédit compte de tiers ou de disponibilités pour le solde

Excédents de provision reversés par l'UGAP

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4092 Avances à l'UGAP

Compte 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

Technique comptable

Consignation par les fournisseurs d'emballages ou de matériels, pour le montant de la consignation

- Débit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
- Crédit 401 Fournisseurs

Restitution des emballages ou matériels au prix de la consignation

- Débit 401 Fournisseurs
- Crédit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

Restitution des emballages ou matériels pour un prix inférieur à celui de la consignation

- Débit 401 Fournisseurs, pour le montant de la reprise
- Débit 6136 Malis sur emballages, pour la différence entre le prix de la reprise et celui de la consignation (mandat)
- Crédit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

Conservation par l'établissement des emballages ou matériels consignés

- Débit 602 Achats stockés - Autres approvisionnements (mandat)
- Crédit 4096 Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre

Compte 4098 Rabais, remises et ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

Sont comptabilisés en fin d'exercice au compte 4098 les différents rabais, remises et ristournes dont l'établissement a connaissance mais dont il n'a pas reçu la notification. Ce sont des produits à recevoir.

Technique comptable

Opérations de fin d'exercice : constatation des rabais, remises, ristournes et avoirs à obtenir

- Débit 4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus
- Crédit compte de charges intéressé (ordre de reversement)

Réception de la notification des rabais, remises, ristournes et avoirs obtenus

- Débit subdivision intéressée du compte de fournisseurs
- Crédit 4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus

NB : Une autre solution consiste aussi à extourner au début de l'exercice suivant l'opération relative à la constatation des RRR à obtenir (cf. chapitre sur les opérations de fin d'exercice)

COMPTE 41 CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS

Figurent au compte 41 les créances liées à la vente de biens ou de services rattachés au cycle d'exploitation de l'établissement.

Le compte 41 présente les subdivisions suivantes :

411 – Clients divers

- 4111 - Clients - Exercices antérieurs
- 4112 - Clients - Exercice courant
- 4117 - Retenues de garantie
- 412 - Étudiants
 - 4121 - Étudiants - Exercices antérieurs
 - 4122 - Étudiants - Exercice courant
- 413 - Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de service
- 416 - Créances contentieuses
- 418 - Clients – Produits non encore facturés (ordres de recettes à établir)
- 419 - Clients et étudiants créditeurs (comptes de passif)
 - 4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commande
 - 4192 - Étudiants - Avances et acomptes reçus
 - 4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
 - 4197 - Clients et étudiants - Autres avoirs
 - 4198 - Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Suite à l'entrée en vigueur de la nouvelle réglementation sur la TVA intra-communautaire, et pour faire apparaître le caractère intra-communautaire de certaines opérations, les établissements ont la possibilité de subdiviser le compte "Clients" en distinguant les opérations selon qu'elles sont réalisées avec un partenaire de l'Union européenne ou non.

A cet effet, il conviendra de retenir le chiffre 2 en cinquième position pour retracer les opérations -intra-communautaires. Exemple : 41122 « Clients exercice courant - Union européenne ».

Le chiffre 1 placé également en cinquième position pourra être retenu pour individualiser les opérations réalisées avec des partenaires n'appartenant pas à l'Union européenne ou des partenaires français. Exemple : 41111 « Clients exercices antérieurs - Autres que de l'Union européenne ».

Compte 4111 Clients - Exercices antérieurs

Technique comptable

Opération de début d'exercice : reprise en balance d'entrée du montant du solde au 31 décembre du compte portant le même numéro en gestion précédente et du solde du compte 4112 Clients - Exercice courant, apparaissant à la clôture de l'exercice précédent :

- Débit 4111 Clients - Exercices antérieurs

Encaissements effectués

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4111 Clients - Exercices antérieurs

Comptabilisation des recettes des comptables secondaires ou des régisseurs ayant fait l'objet de titres de perception émis pendant la journée complémentaire

- Débit 4712 Recettes des comptables secondaires à vérifier, ou
- Débit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier
- Crédit 4111 Clients - Exercices antérieurs

Compte 4112 Clients - Exercice courant

Technique comptable

Jusqu'à la fin de la période complémentaire,

Comptabilisation des factures de ventes de biens ou de prestations de services ordonnancées

- . Débit 4112 Clients - Exercice courant
- . Crédit 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés, le cas échéant
- . Crédit 4457 TVA collectée, pour le montant de la taxe collectée
- . Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant hors taxes

Comptabilisation des ordres de reversement

- . Débit 4112 Clients - Exercice courant
- . Crédit subdivision intéressée de la classe 6

Comptabilisation des annulations et réduction de recettes

- . Débit du compte ayant supporté l'imputation initiale de la recette
- . Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Comptabilisation des factures d'avoir établies par l'établissement lors du retour de marchandises par les clients ayant donné lieu à l'émission d'un ordre de réduction de recettes

- . Débit compte de la classe 7 intéressé
- . Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Réception d'un billet à ordre ou acceptation d'une lettre de change, dans le cas où l'établissement a été autorisé à recourir à une telle procédure

- . Débit 413 Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services
- . Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Comptabilisation des réductions sur ventes accordées par l'établissement

- . Débit 709 Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement (ordre de réduction de titres)
- . Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Régularisation des avances et acomptes reçus

- . Débit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours
- . Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Jusqu'au 31 décembre de l'exercice considéré

Comptabilisation des règlements reçus des clients

- . Débit compte de trésorerie intéressé
- . Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Reprise du bilan de sortie : le solde débiteur du compte 4112 apparaissant à la fin de la période complémentaire de l'exercice considéré est repris au bilan d'entrée de l'exercice suivant au crédit du compte 4111.

Compte 4117 Retenues de garantie

Technique comptable

Comptabilisation des retenues effectuées par les clients sur le prix convenu

- . Débit 4117 Retenues de garantie
- . Crédit compte client intéressé

Restitution de la retenue par le client

- . Débit compte de disponibilités
- . Crédit 4117 Retenues de garantie

COMPTE 412 ÉTUDIANTS

compte 4121 - Étudiants - Exercices antérieurs

compte 4122 - Étudiants - Exercice courant

Ces comptes permettent de retracer les relations financières entre l'EPSCP et les étudiants, qui constituent une catégorie particulière de débiteurs correspondant à un des missions principales des EPSCP.

Les comptes 4121 et 4122 fonctionnent comme les comptes 4111 et 4112 Clients - exercices antérieurs et Clients - exercice courant.

COMPTE 413 CLIENTS - EFFETS À RECEVOIR SUR VENTES DE BIENS OU DE PRESTATIONS DE SERVICES

Technique comptable

Entrée des effets en portefeuille

- . Débit 413 Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services
- . Crédit 411 Clients

A la date d'échéance de l'effet ou à la date de l'escompte

- . Débit compte de disponibilités, pour le montant effectivement encaissé
- . Débit 627 Services bancaires et assimilés, pour le montant de la commission de gestion prélevée par la banque (mandat)
- . Débit 6616 Intérêts bancaires sur opérations de financement, pour le montant de l'escompte (frais financiers) (mandat)
- . Crédit 413 Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services

A la date de l'escompte des effets, la comptabilité des engagements hors bilan enregistre **en classe 8**:

- en débit, le montant des créances escomptées non échues ;
- en crédit, le montant des effets circulant sous l'endos de l'établissement correspondant au financement obtenu.

Les écritures d'annulation sont passées à une date postérieure à celle de l'échéance des effets, après l'expiration des délais de recours.

En cas de renvoi de l'effet par l'établissement de crédit ¹⁷, pour non-paiement ou toute autre cause (notamment réclamation, refus d'acceptation ou irrégularité de l'effet), le remboursement du crédit d'escompte entraîne au bilan, à concurrence de la perte probable :

- une inscription au crédit du compte de l'établissement prêteur ;
- le rétablissement à l'actif de la créance initiale et, le cas échéant, la constitution d'une provision pour dépréciation.

Hors bilan (annexe), il entraîne le remboursement du crédit d'escompte dans les engagements, la -contre-passation des écritures d'engagement afférentes à l'effet retourné.

COMPTE 416 CRÉANCES CONTENTIEUSES

Technique comptable

Comptabilisation des créances que l'établissement possède à l'encontre de clients dont la solvabilité apparaît douteuse

- Débit 416 Créances contentieuses
- Crédit 411 Clients

Comptabilisation des encaissements

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 416 Créances contentieuses

Comptabilisation des créances admises en non-valeur ou ayant fait l'objet d'une remise gracieuse

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables (mandat)
- Crédit 416 Créances contentieuses

COMPTE 418 CLIENTS – PRODUITS NON ENCORE FACTURÉS (ORDRES DE RECETTES À ÉTABLIR)

Technique comptable

Comptabilisation en fin d'exercice des produits de toute nature acquis à l'établissement mais dont le montant, non définitivement arrêté, n'a pas encore fait l'objet d'une pièce justificative (facture)

- Débit 418 Clients. Produits non encore facturés (ordres de recettes à établir)
- Crédit compte de classe 7 intéressé (titre de recettes)

Comptabilisation des encaissements

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 418 Clients. Produits non encore facturés (ordres de recettes à établir)

¹⁷ Dans certains cas où le remettant reçoit un avis de non paiement, l'établissement de crédit conserve l'effet, qu'il y ait ou non contre-passation dans les comptes de cet établissement. La contre-passation entraîne une opération symétrique dans les comptes de l'établissement public.

En l'absence de toute contre-passation, une provision pour risque est constituée par l'établissement public.

Après la liquidation définitive du produit correspondant, les ajustements éventuels en plus ou en moins sont constatés comme ci-après :

émission d'un ordre de recettes au compte intéressé de la classe 7 ;

émission d'un mandat imputable au compte de charge approprié (voir les commentaires de présentation des classes 6 et 7), selon que la régularisation a trait à l'exploitation normale et courante de l'établissement ou à des opérations exceptionnelles.

NB : Une autre solution consiste aussi à extourner en début d'exercice suivant l'opération relative à la comptabilisation des ordres de recettes à établir (cf. chapitre sur les opérations de fin d'exercice)

COMPTE 419 CLIENTS CRÉDITEURS

Compte 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commande

Ce compte enregistre les avances et acomptes reçus par l'établissement sur les commandes à livrer, les travaux à exécuter ou les services à rendre.

Technique comptable

Réception des avances et acomptes

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commande

Émission de la facture

- Débit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commande, pour le montant de l'avance
- Débit 411 Clients, pour le solde restant à devoir
- Crédit compte intéressé de la classe 7, pour le total de la facture (titre de recettes)

Compte 4192 Étudiants - Avances et acomptes reçus

Ce compte fonctionne comme le compte 4191.

Compte 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés

Technique comptable

Facturation par l'établissement à ses clients au titre des consignations d'emballages ou de matériels

- Débit 411 Clients
- Crédit 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés

Restitution de l'emballage

- Débit 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
- Crédit 411 Clients

Conservation de l'emballage par le client

- Débit 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
- Crédit 707 Ventes de marchandises (titre de recettes)

Reprise effectuée pour un prix inférieur à celui de la consignation

- Débit 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
- Crédit 7086 Bonis sur reprises d'emballages consignés (titre de recettes)

Compte 4197 Clients et étudiants - Autres avoirs

En cours d'exercice, les avoirs sont comptabilisés au crédit des différents comptes « Clients ». A la clôture de l'exercice, les soldes créditeurs de ces comptes clients (à l'exception des comptes 4191, 4196 et 4198) sont virés au crédit du compte 4197 selon la méthode décrite ci-après.

Technique comptable

Opérations de fin d'exercice

- Débit 411 Clients et/ou
- Débit 412 Étudiants et/ou
- Débit 413 Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services et/ou
- Débit 416 Créances contentieuses et/ou
- Débit 418 Clients - produits non encore facturés (ordre de recettes à établir)
- Crédit 4197 Clients et étudiants - Autres avoirs

Au début de l'exercice suivant, contre-passation de l'opération

- Débit 4197 Clients et étudiants - Autres avoirs
- Crédit 411 Clients et/ou
- Crédit 412 Étudiants et/ou
- Crédit 413 Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services et/ou
- Crédit 418 Clients - produits non encore facturés (ordre de recettes à établir)

Compte 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Sont comptabilisés en fin d'exercice au compte 4198 les différents rabais, remises, ristournes et autres avoirs qui ne peuvent être liquidés par l'établissement que lorsque la situation des clients concernés a été arrêtée. Ce sont des charges à payer.

Technique comptable

Opération de fin d'exercice : constatation des rabais, remises, ristournes et avoirs à accorder :

- Débit compte 709 (ordre de réduction de titres)
- Crédit 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir

Imputation de l'avoir sur une prochaine facture

- Débit 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
- Crédit 411 Clients

Restitution de l'avoir au client

- Débit 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 42 PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS

Le compte 42 présente les subdivisions suivantes :

- 421 – Personnel - Rémunérations dues
 - 4211 - Exercices antérieurs
 - 4212 - Exercice courant
- 422 - Œuvres sociales
- 425 – Personnel - Avances et acomptes
- 427 - Personnel - oppositions
- 428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir
 - 4282 - Dettes provisionnées pour congés à payer
 - 4286 - Autres charges à payer
 - 4287 - Produits à recevoir
- 429 - Déficits et débits des comptables et régisseurs et redevables d'intérêts et condamnations pécuniaires
 - 4291 - Déficits constatés
 - 42911 - Comptables
 - 42912 - Régisseurs
 - 4292 - Ordres de versement émis suite à constatation de déficit
 - 42921 - Comptables
 - 42922 - Régisseurs
 - 4294 - Débits émis par arrêté du ministre
 - 42941 - Comptables
 - 42942 - Régisseurs
 - 4295 - Débits émis par jugement ou arrêt du juge des comptes
 - 42951 - Comptables
 - 42952 - Régisseurs
 - 4296 - Redevables d'intérêts sur débits
 - 42961 - Comptables
 - 42962 - Régisseurs
 - 4297 - Redevables des condamnations pécuniaires
 - 42971 - Comptables
 - 42972 - Régisseurs

COMPTE 421 PERSONNEL - RÉMUNÉRATIONS DUES

Compte 4211 Exercices antérieurs

Technique comptable

Opération de début d'exercice : reprise au bilan d'entrée du solde créditeur apparaissant à la clôture de l'exercice précédent au compte 4212 Exercice courant

- Crédit 4211 Exercices antérieurs

Comptabilisation des règlements effectués à compter du 1er janvier N+1

- Débit 4211 Exercices antérieurs
- Crédit compte de disponibilités

Comptabilisation des retenues effectuées à compter du 1er janvier N+1

- Débit 4211 Rémunérations dues au personnel - Exercices antérieurs
- Crédit 427 Personnel - Oppositions

Régularisation des dépenses des régisseurs ou des comptables secondaires ordonnancées au cours de la période complémentaire

- . Débit 4211 Exercices antérieurs
- . Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier, ou
- . Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Régularisation de dépenses dont le règlement a été différé

- . Débit 4211 Exercices antérieurs
- . Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

Compte 4212 Rémunérations dues au personnel - Exercice courant

Technique comptable

Jusqu'à la fin de la période complémentaire

Comptabilisation des rémunérations nettes à payer au personnel

- . Débit des comptes de charges intéressés (mandat)
- . Crédit 4212 Rémunérations dues au personnel - Exercice courant

Jusqu'au 31 décembre de l'exercice considéré

Comptabilisation des avances et acomptes

- . Débit 4212 Exercice courant
- . Crédit 425 Avances et acomptes au personnel

Comptabilisation des oppositions notifiées à l'établissement

- . Débit 4212 Exercice courant
- . Crédit 427 Personnel - Oppositions

Règlement des rémunérations

- . Débit 4212 Exercice courant
- . Crédit compte de disponibilités

Régularisation des dépenses des comptables secondaires ou des régisseurs ordonnancées au cours de l'exercice

- . Débit 4212 Rémunérations dues au personnel - Exercice courant
- . Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier, ou
- . Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Opérations de fin d'exercice : le solde créditeur du compte 4212 apparaissant à l'issue de la période complémentaire de l'exercice considéré est repris au bilan d'entrée de l'exercice suivant au compte 4211.

COMPTE 422 OEUVRES SOCIALES

Technique comptable

Comptabilisation des sommes mises à disposition des oeuvres sociales de l'établissement

- . Débit 6474 Oeuvres sociales (mandat)
- . Crédit 422 Oeuvres sociales

Versement

- . Débit 422 Oeuvres sociales
- . Crédit compte de disponibilités

COMPTE 425 PERSONNEL – AVANCES ET ACOMPTES

Technique comptable

Versement de l'avance

- Débit 425 Personnel – Avances et acomptes
- Crédit compte de disponibilités

Régularisation de l'avance

- Débit 421 Rémunérations dues au personnel
- Crédit 425 Personnel – Avances et acomptes

COMPTE 427 PERSONNEL - OPPOSITIONS

Sont retracées à ce compte les sommes faisant l'objet d'oppositions obtenues par des tiers à l'encontre des membres du personnel de l'établissement.

Technique comptable

Prise en charge de l'opposition

- Débit 421 Personnel - Rémunérations dues
- Crédit 427 Personnel - Oppositions

Versement aux tiers bénéficiaires

- Débit 427 Personnel - Oppositions
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 428 PERSONNEL - CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Compte 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer

Ce compte peut être utilisé :

- ☞ pour les personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en vertu de dispositions législatives particulières
- ☞ pour les contractuels de droit public depuis le décret n°98-158 du 11 mars 1998.

Technique comptable

Écritures d'inventaire en fin d'exercice

- Débit 6412 Congés payés (mandat)
- Crédit 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer

Éventuellement, règlements effectués après liquidation définitive de la charge

- Débit 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4286 Autres charges à payer

Technique comptable

En fin d'exercice, pour le montant des dépenses qui n'ont pu être ordonnancées à cette date

- Débit compte de charges par nature intéressé (mandat)
- Crédit 4286 Autres charges à payer

En N+1, paiements effectués après liquidation définitive de la charge

- Débit 4286 Autres charges à payer
- Crédit compte de disponibilités

Après la liquidation définitive de la charge, les ajustements éventuels qui s'avèreraient nécessaires sont constatés comme ci-après :

- lorsque la charge définitive est supérieure au montant de l'estimation, émission d'un mandat sur le compte de charges intéressé, pour la différence,
- lorsque la charge définitive est inférieure à l'estimation, émission d'un ordre de recettes pour la différence, imputé au compte de produit approprié (voir commentaires de présentation des classes 6 et 7).

NB : Une autre solution consiste aussi à extourner en début d'exercice suivant l'opération relative à la comptabilisation des charges à payer (cf. chapitre sur les opérations de fin d'exercice)

Compte 4287 Produits à recevoir

Technique comptable

En fin d'exercice, constatation des produits à recevoir

- Débit 4287 Produits à recevoir
- Crédit comptes de produits par nature intéressés (titre de recettes)

Encaissements sur l'exercice suivant effectués après liquidation définitive du produit

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4287 Produits à recevoir

Après la liquidation définitive du produit, les ajustements éventuels qui s'avèreraient nécessaires sont constatés comme ci-après :

- lorsque le produit définitif est supérieur au montant de l'estimation, émission d'un ordre de recettes sur le compte de produit intéressé, pour la différence,
- lorsque le produit définitif est inférieur à l'estimation, émission d'un ordre de dépense pour la différence, imputé au compte de charges approprié (voir commentaires de présentation des classes 6 et 7).

NB : Une autre solution consiste aussi à extourner en début d'exercice suivant l'opération relative à la comptabilisation des produits à recevoir (cf. chapitre sur les opérations de fin d'exercice)

COMPTE 429 DÉFICITS ET DÉBETS DES COMPTABLES ET RÉGISSEURS ET REDEVABLES D'INTÉRÊTS ET CONDAMNATIONS PÉCUNIAIRES

Compte 4291 Déficits constatés

Ce compte retrace tout déficit découvert, quelle qu'en soit l'origine.

Technique comptable

Constatation du déficit

- Débit 4291 Déficits constatés
- Crédit du compte intéressé en fonction de la nature du déficit

Apurement du déficit par règlement effectué par l'agent comptable ou le régisseur

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4291 Déficits constatés

Apurement du déficit par émission d'un ordre de versement

- Débit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit
- Crédit 4291 Déficits constatés

Apurement du débet par émission d'un arrêté de débet

- Débit 4294 Débets émis par arrêté du ministre
- Crédit 4291 Déficits constatés

Compte 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit

Ce compte retrace les opérations afférentes aux ordres de versement émis par le ministre intéressé après constatation d'un déficit.

Technique comptable

Émission d'un ordre de versement

- Débit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit
- Crédit 4291 Déficits constatés

Apurement de l'ordre de versement suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

- Débit compte de disponibilités, pour le montant laissé à charge
- Débit 6716 Déficits ou débets admis en décharge ou en remise gracieuse, pour le montant déchargé ou remis (mandat)
- Crédit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit

Apurement de l'ordre de versement par émission d'un arrêté de débet

- Débit 4294 Débets émis par arrêté du ministre (mandat)
- Crédit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit

Compte 4294 Débets émis par arrêté du ministre

Ce compte retrace les opérations relatives aux débets émis par arrêté du ministre, soit à l'issue d'une procédure amiable, soit directement dès la constatation du déficit lorsque ce dernier est dû à un détournement ou à une malversation.

Technique comptable

Émission d'un arrêté de débet

- Débit 4294 Débets émis par arrêté du ministre
- Crédit 4292 Ordres de versement émis suite à constatation de déficit, lorsque l'arrêté est émis à l'issue d'une procédure amiable, ou
- Crédit 4291 Déficits constatés, lorsque le débet est dû à une malversation ou un détournement

Apurement de l'arrêté de débet suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

- Débit compte de disponibilités, pour le montant laissé à charge
- Débit 6716 Déficits ou débet admis en décharge ou en remise gracieuse, pour le montant déchargé ou remis (mandat)
- Crédit 4294 Débets émis par arrêté du ministre

Apurement de l'arrêté de débet suite à admission en non-valeur

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables (mandat)
- Crédit 4294 Débets émis par arrêté du ministre

Compte 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes

Ce compte retrace les opérations afférentes aux jugements ou arrêts de débet prononcés par les chambres régionales des comptes ou la Cour des comptes lors du jugement du compte financier.

Technique comptable

Émission d'un jugement ou arrêt de débet

- Débit 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes
- Crédit du compte intéressé en fonction de la nature du déficit

Apurement du jugement ou arrêt de débet suite à décharge de responsabilité ou remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

- Débit compte de disponibilités, pour le montant laissé à charge
- Débit 6716 Déficits ou débet admis en décharge ou en remise gracieuse, pour le montant déchargé ou remis (mandat)
- Crédit 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes

Apurement du jugement ou arrêt de débet suite à admission en non-valeur

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables (mandat)
- Crédit 4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes

Compte 4296 Redevables d'intérêts sur débet

Ce compte retrace les opérations afférentes aux intérêts calculés sur débet.

Le montant définitif des intérêts n'est connu que lorsque le débet a fait l'objet d'un règlement.

Dans le cas où le règlement n'intervient qu'après plusieurs années, l'établissement doit émettre à la fin de chaque exercice un titre de recettes pour le montant des intérêts liquidés au titre de l'exercice par la trésorerie générale des créances spéciales du Trésor.

Technique comptable

Prise en charge des intérêts

- Débit 4296 Redevables d'intérêts sur débets
- Crédit 7714 Intérêts issus d'arrêtés de débets (titre de recettes)

Apurement suite à remise gracieuse et/ou règlement par l'agent comptable ou le régisseur des sommes laissées à leur charge

- Débit compte de disponibilités, pour le montant laissé à charge
- Débit 6717 Intérêts sur débets admis en remise gracieuse, pour le montant remis (mandat)
- Crédit 4296 Redevables d'intérêts sur débets

Apurement par admission en non-valeur

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables (mandat)
- Crédit 4296 Redevables d'intérêts sur débets

Compte 4297 Redevables des condamnations pécuniaires

Ce compte retrace les opérations afférentes aux amendes prononcées par le juge des comptes.

Technique comptable

Prise en charge des amendes

- Débit 4297 Redevables des condamnations pécuniaires
- Crédit 7715 Condamnations prononcées par le juge des comptes (titre de recettes)

Apurement des amendes par règlement de l'agent comptable ou du régisseur

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4297 Redevables des condamnations pécuniaires

Apurement des amendes par admission en non-valeur

- Débit 6714 Créances devenues irrécouvrables (mandat)
- Crédit 4297 Redevables des condamnations pécuniaires

COMPTE 43 SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Le compte 43 présente les subdivisions suivantes

431 - Sécurité sociale

- 4311 – Cotisations de sécurité sociale
- 4312 – Contribution sociale généralisée (CSG)
- 4313 – Contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS)

437 - Autres organismes sociaux

- 4371 - Contribution exceptionnelle de solidarité
- 4372 - Contributions et retenues pour pensions civiles
- 4374 - IRCANTEC
- 4375 - PREFON
- 4376 - Autres mutuelles
- 4377 - ASSEDIC
- 4378 - Divers

438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir

- 4382 - Charges sociales sur congés à payer
- 4386 - Charges à payer

4387 - Produits à recevoir

Il convient de noter que les subdivisions du compte 437 peuvent utilement être elles-mêmes subdivisées en "exercices antérieurs" et "exercice courant" pour faciliter les opérations de fin et de début d'exercice.

COMPTE 431 SÉCURITÉ SOCIALE

COMPTE 437 AUTRES ORGANISMES SOCIAUX

Sont comptabilisées aux comptes 431 et 437 les sommes dues par l'établissement à la sécurité sociale et aux différents organismes sociaux au titre des cotisations patronales d'assurances sociales, d'allocations familiales, d'accidents du travail, de retraite du personnel, ainsi que les sommes à régler aux organismes susvisés pour le compte du personnel.

Est comptabilisée au compte 4312 la contribution sociale généralisée instituée par la loi de finances n°90-1168 du 29 décembre 1990.

Est comptabilisée au compte 4313 la contribution au remboursement de la dette sociale (CRDS) instituée par l'article 14 de l'ordonnance n° 96-50 du 24 janvier 1996.

Technique comptable

Comptabilisation des charges sociales patronales

- Débit subdivision intéressée du compte 645 (mandat)
- Crédit 431 Sécurité sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux

Comptabilisation des charges sociales ouvrières

- Débit subdivision intéressé des comptes 641 et suivants "Rémunérations du personnel" (mandat) , ou
- Débit 421 Rémunérations dues au personnel, dans le cas où l'établissement a choisi de comptabiliser la rémunération brute du personnel au crédit du compte 421 par le débit des comptes de charges intéressés
- Crédit 431 Sécurité sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux

Païement des charges sociales

- Débit 431 Sécurité sociale
- Débit 437 Autres organismes sociaux
- Crédit compte de disponibilités

Opération de début d'exercice : le solde créditeur apparaissant à l'issue de la période complémentaire aux subdivisions "exercice courant" des comptes 431 et 437 et repris en balance d'entrée dans les comptes de l'exercice suivant à la subdivision "exercices antérieurs".

COMPTE 438 ORGANISMES SOCIAUX - CHARGES À PAYER ET PRODUITS À RECEVOIR

Compte 4382 Charges sociales sur congés à payer

Ce compte peut être utilisé :

☞ pour les personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en vertu de dispositions législatives particulières ;

☞ pour les contractuels de droit public depuis le décret n°98-158 du 11 mars 1998.

Par ailleurs, il est précisé que lorsque l'établissement ne peut estimer suffisamment en détail les différentes charges liées aux congés à payer, celles-ci sont comptabilisées au débit du compte 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation », par crédit du compte 1582 « Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer ». Cette dernière procédure est exceptionnelle et ne peut être mise en œuvre que sur autorisation du bureau 5B de la direction générale de la Comptabilité publique.

Technique comptable

En fin d'exercice, comptabilisation des charges qui n'ont pu être mandatées avant cette date

- Débit 6455 Charges sociales sur congés à payer (mandat)
- Crédit 4382 Charges sociales sur congés à payer

En N+1, paiements effectués après la liquidation définitive

- Débit 4382 Charges sociales sur congés à payer
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4386 Charges à payer

Technique comptable

En fin d'exercice, comptabilisation des charges qui n'ont pu être mandatées avant cette date

- Débit compte de charges par nature intéressé (mandat)
- Crédit 4386 Charges à payer

En N+1, paiements effectués après la liquidation définitive

- Débit 4386 Charges à payer
- Crédit compte de disponibilités

Après la liquidation définitive, les ajustements éventuels en plus ou en moins sont constatés comme ci-après :

- lorsque le montant définitif de la charge est supérieur à son évaluation, émission d'un mandat de dépenses imputé sur le compte de charges intéressé, pour la différence ;
- lorsque le montant définitif de la charge est inférieur à son évaluation, émission d'un ordre de recettes imputable au compte de produits approprié, pour la différence.

NB : Une autre solution consiste aussi à extourner en début d'exercice suivant l'opération relative à la comptabilisation des charges à payer (cf. chapitre sur les opérations de fin d'exercice)

Compte 4387 Produits à recevoir

Sont retracées à ce compte les rémunérations que l'établissement a avancées à ses employés pour le compte de la sécurité sociale en cas de maladie, d'accident ou de maternité, lorsque cette procédure résulte des dispositions de certains accords de salaires, conventions collectives ou contrats de travail individuels.

Technique comptable

Comptabilisation des produits à recevoir

- Débit 4387 Produits à recevoir
- Crédit subdivision intéressée des comptes 641 et suivants "Rémunérations du personnel"

Comptabilisation des recouvrements opérés après liquidation définitive sur l'exercice suivant

- Débit compte de trésorerie intéressé, ou
- Débit 421 Rémunérations dues au personnel
- Crédit 4387 Produits à recevoir

NB : Une autre solution consiste aussi à extourner en début d'exercice suivant l'opération relative à la comptabilisation des produits à recevoir (cf. chapitre sur les opérations de fin d'exercice).

COMPTE 44 ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

D'une manière générale, les opérations à inscrire au compte 44 sont celles qui sont faites avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux à caractère officiel, considérés en tant que puissance publique.

Le compte 44 présente les subdivisions suivantes :

441 - État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir

4411 - Subventions d'investissement

- 44111 - État
- 44112 - Régions
- 44113 - Départements
- 44114 - Communes et groupements de communes
- 44115 - Autres collectivités et établissements publics
- 44116 - Union européenne
- 44117 - Autres organismes

4417 - Subventions d'exploitation

- 44171 - État
- 44172 - Régions
- 44173 - Départements
- 44174 - Communes et groupements de communes
- 44175 - Autres collectivités et établissements publics
- 44176 - Union européenne
- 44177 - Autres organismes

4418 - Subvention d'équilibre

443 - Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux

4431 - Créance sur l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA

443 . - à subdiviser en fonction des collectivités publiques concernées

4435 - Opérations particulières avec le CNASEA

- 44351 - Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-solidarité
- 44353 - Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-jeune
- 44354 - Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-consolidé

4438 - Intérêts courus sur créances sur l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA

444 - Impôt sur les bénéfices

- 4441 - État - Créance de carry-back
- 4442 - État - Impôts sur les bénéfices - Acomptes
- 4443 - État - Imposition forfaitaire annuelle

- 4449 – Etat – Avances sur subventions
- 445 - État - Taxes sur le chiffre d'affaires
 - 4452 - TVA due intra-communautaire
 - 4455 - TVA à décaisser
 - 4456 - TVA déductible
 - 44562 - TVA déductible sur immobilisations
 - 445621 - TVA déductible sur immobilisations - France
 - 445622 - TVA déductible sur immobilisations intra-communautaire
 - 445623 - TVA déductible sur immobilisations - Autres pays
 - 44566 - TVA déductible sur autres biens et services
 - 445661 - TVA déductible sur autres biens et services - France
 - 445662 - TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaire
 - 445663 - TVA déductible sur autres biens et services - Autres pays
 - 44567 - Crédits de TVA à reporter
 - 445671 – Crédits de TVA à reporter sur achats en France
 - 445672 – Crédits de TVA à reporter sur achats intra-communautaire
 - 445673 – Crédits de TVA à reporter sur achats - autres pays
 - 4457 - TVA collectée par l'établissement
 - 4458 - TVA à régulariser ou en attente
 - 44581 - Acomptes - Régime simplifié d'imposition
 - 44583 - Remboursement de TVA demandé
 - 44584 - TVA récupérée d'avance
 - 44587 - TVA sur facturation à établir
- 447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés
 - 4472 – Taxe sur les salaires
 - 4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés
- 448 - État et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir
 - 4482 - Charges fiscales sur congés à payer
 - 4486 - Charges à payer
 - 4487 - Produits à recevoir

COMPTE 441 ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES - SUBVENTIONS À RECEVOIR

Technique comptable

Comptabilisation des subventions d'investissement renouvelables à recevoir

- Débit subdivision intéressée du compte 4411
- Crédit 131 Subventions d'équipement (titre de recettes), ou
- Crédit 138 Autres subventions d'investissement (titre de recettes)

Comptabilisation des subventions en espèces ayant le caractère de complément de dotation État

- Débit subdivision intéressée du compte 4411
- Crédit 1032 Autres compléments de dotation État (titre de recettes)

Comptabilisation de subventions de fonctionnement à recevoir

- Débit subdivision intéressée du compte 4417
- Crédit subdivision intéressée du compte 74 (titre de recettes)

Comptabilisation des subventions d'équilibre à recevoir

- Débit 4418 Subvention d'équilibre
- Crédit 77181 Subvention d'équilibre (titre de recettes)

Réception des fonds

- Débit compte de disponibilités
- Crédit subdivision intéressée du compte 4411, ou
- Crédit subdivision intéressée du compte 4412, ou
- Crédit 4418 Subvention d'équilibre

COMPTE 443 OPÉRATIONS PARTICULIÈRES AVEC L'ÉTAT, LES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES ET LES ORGANISMES INTERNATIONAUX

Le compte 443 enregistre les écritures concernant les produits ou les charges résultant d'avantages accordés ou de sujétions imposées par l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux.

Compte 4431 Créance sur l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA.

L'article 2 de la loi de finances rectificative pour 1993 a supprimé la règle du décalage d'un mois pour la déduction de la TVA sur les biens autres que les immobilisations et les services à compter du 1er juillet 1993.

Les redevables soumis au régime normal ont dû calculer une déduction de référence qui, lorsqu'elle est supérieure à 10.000F (soit 1524,49 €), a donné naissance à une créance d'égale montant sur l'État, convertie en titres.

Le remboursement de ces titres par l'État doit intervenir au minimum à hauteur de 5% par an du montant de la créance constatée, pour l'ensemble des redevables, dans un délai maximal de 20 ans, ainsi qu'en cas de cessation définitive d'activité.

La créance porte intérêt à taux fixe. Sur ce point, se reporter aux commentaires du compte 4438.

Le compte 4431 est destiné à retracer les seules opérations de constatation de la créance détenue par l'établissement sur l'État et de remboursement de cette créance par l'État.

Technique comptable

Constatation de la créance (pour mémoire, cette écriture ayant déjà dû être passée par les établissements concernés)

- Débit 4431 Créance sur l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA
- Crédit subdivision intéressée du compte 445

Remboursement par l'État

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4431 Créance sur l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA

Compte 443. à subdiviser en fonction des collectivités publiques concernées

Sont inscrites à ce compte les opérations effectuées avec diverses collectivités publiques, chaque établissement disposant de la faculté de le subdiviser en fonction de ses besoins.

Technique comptable

Réception des fonds versés par l'État ou une autre collectivité publique ou pour leur compte

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 443. ...

Règlements effectués

- Débit 443. ...
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4435 Opérations particulières avec le CNASEA

Ce compte permet de retracer les relations particulières avec le CNASEA suite à la création de certains emplois spécifiques : emplois-jeunes, contrat emploi-solidarité, contrat emploi-consolidé.

Ce compte fonctionne de façon similaire au compte 4713 Recettes perçues avant émission de titres.

Les établissements qui le souhaitent peuvent subdiviser ce compte pour individualiser chaque type de contrat.

compte 44351 - Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-solidarité

compte 44353 - Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des emplois-jeunes

compte 44354 - Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-consolidé

Technique comptable

Versement des sommes par le CNASEA

- Débit compte de disponibilités
- Crédit subdivision intéressée du compte 4435

Constatation de la recette budgétaire

- Débit subdivision intéressée du compte 4435
- éventuellement Débit 6464 CES - Cotisation assurance chômage, pour le montant de la cotisation prélevée par le CNASEA (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 7445 CNASEA (titre de recettes)

Compte 4438 Intérêts courus sur créances sur l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA.

Comme indiqué dans le commentaire du compte 4431, les créances détenues par les établissements publics sur l'État suite à la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA et qui ont été converties en titres, portent intérêt. Le taux d'intérêt est fixé par arrêté du ministre du Budget et ne peut excéder 4,5%.

Les intérêts courus sur la créance précitée sont comptabilisés au compte 4438. Les produits provenant des intérêts courus sont comptabilisés au compte 7638 Revenus sur créances diverses.

Au fur et à mesure du remboursement par l'État du titre de créance, les intérêts annuels sont recalculés en fonction du montant restant à rembourser par l'État.

Technique comptable

Comptabilisation des intérêts

- Débit 4438 Intérêts courus sur créances de l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA
- Crédit 7638 Revenus sur créances diverses (titre de recettes)

Encaissement des intérêts

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4438 Intérêts courus sur créances de l'État résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA

COMPTES 444 IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

Compte 4441 État – Créance de carry-back

Ce compte permet de comptabiliser la créance née de la possibilité ouverte par l'article 2320 quinquies du Code général des impôts de pouvoir reporter en arrière des déficits fiscaux sur les bénéfices sur les trois exercices précédents et ayant donné lieu à paiement effectif de l'impôt sur les sociétés.

Cette créance peut être utilisée au cours des cinq années suivant sa constatation :

- en paiement du solde de l'IS ;
- en paiement d'acompte d'IS ;
- par remboursement par le Trésor.

En revanche, cette créance ne peut être utilisée pour le paiement de l'IFA.

Si cette créance subsiste au terme des cinq années suivant celle de la clôture de l'exercice au titre duquel l'option pour le report des déficits antérieurs a été exercée, cette créance fait l'objet d'un remboursement.

Technique comptable

Constatation de la créance née de report en arrière des déficits :

- Débit 4441 État – Créance de carry-back
- Crédit 699 Produits – Report en arrière des déficits (titre de recettes)

Utilisation de cette créance

❶ En paiement du solde d'IS

Liquidation de l'impôt réellement du

- Débit 695 Impôt sur les bénéfices (mandat)
- Crédit 444 Impôt sur les bénéfices

Imputation du carry-back sur l'impôt et des acomptes

- Débit 444 Impôt sur les bénéfices (solde du compte)
- Crédit 4441 État – Créance de carry-back
- Crédit 4442 État – Impôts sur les bénéfices. Acomptes

Paiement de l'impôt

- Débit 444 Impôt sur les bénéfices (solde du compte)
- Crédit compte de disponibilités

❷ En paiement d'acompte

- Débit 4442 État – Impôt sur les bénéfices. Acomptes
- Crédit 4441 État – Créances de carry-back

③ Demande de remboursement

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4441 État – Créances de carry-back

Compte 4442 État – Impôt sur les bénéfices - Acomptes

L'impôt sur les bénéfices afférent à un exercice donné est payé :

- Par le versement de quatre acomptes ;
- Par le versement du solde à l'issue de la liquidation définitive qui doit intervenir au plus tard le 15 du mois suivant l'expiration du délai légal de dépôt de la déclaration de résultats.

Technique comptable

En cours d'exercice N

Versement des acomptes

- Débit 4442 État – Impôt sur les bénéfices - Acomptes
- Crédit compte de disponibilités

A la clôture de l'exercice N

Liquidation de l'impôt réellement du

- Débit 695 Impôt sur les bénéfices (mandat)
- Crédit 444 Impôt sur les bénéfices

Imputation des acomptes

- Débit 444 Impôt sur les bénéfices
- Crédit 4442 État – Impôt sur les bénéfices - Acomptes

En conséquence, lors de l'arrêté des comptes apparaît

- Soit le solde créditeur du compte 444 représentant le montant de l'impôt restant à régler
- Soit le solde débiteur du compte 4442 représentant l'excédent des acomptes des acomptes versés sur l'impôt exigible

Paiement du solde sur l'exercice N+1

- Débit 444 Impôt sur les bénéfices
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4443 État – Imposition forfaitaire annuelle

L'imposition forfaitaire annuelle (IFA) est due par toute personne morale passible de l'impôt sur les sociétés qui existe au 1^{er} janvier de l'année d'exigibilité de l'imposition.

Le montant de l'IFA est fixé en fonction du chiffre d'affaires du dernier exercice clos.

Cette imposition peut être imputée sur l'IS (acomptes, solde, redressements) jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant celle de son exigibilité.

La date limite de versement de l'IFA coïncide avec la date du premier acompte dû au titre de l'impôt sur les bénéfices.

Cette imposition présente le caractère :

- Soit d'une créance sur le Trésor qui s'apure par imputation de l'IS dû, dans le cas d'un établissement bénéficiaire ;
- Soit d'un prélèvement fiscal définitif, dans le cas d'un établissement déficitaire.

En conséquence,

☞ *Si l'établissement prévoit qu'il aura à payer au cours des deux années suivantes l'impôt sur les sociétés, le montant de l'IFA vient en déduction de cet impôt.*

Pour respecter le principe de prudence, tant que l'IFA n'est pas imputée sur un acompte ou sur le solde de l'IS, l'établissement doit constituer une provision pour faire face au risque de non-récupération (respect du principe de prudence).

☞ *Si au contraire, l'établissement est certain qu'il n'aura pas d'impôt sur les sociétés à payer au cours des deux années suivant celle de l'exigibilité de l'imposition forfaitaire annuelle, le montant de l'IFA est porté dès l'année de son paiement en chargé au compte 697 « Imposition forfaitaire annuelle ».*

Technique comptable

En cours d'exercice N (au plus tard le 15 mars)

Versement de l'imposition forfaitaire annuelle (IFA)

- . Débit 4443 État – Imposition forfaitaire annuelle
- . Crédit compte de disponibilités

Tant que l'IFA n'est pas imputée sur l'impôt sur les bénéfices, l'EPSCP doit constituer une provision

- . Débit 6875 Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels
- . Crédit 1518 Autres provisions pour risques

❶ L'établissement est redevable de l'IS au cours de l'année N, N+1 et N+2

Liquidation de l'impôt réellement dû

- . Débit 695 Impôt sur les bénéfices (mandat)
- . Crédit 444 Impôt sur les bénéfices

Imputation de l'IFA et des acomptes

- . Débit 444 Impôt sur les bénéfices
- . Crédit 4442 État – Impôt sur les bénéfices - Acomptes
- . Crédit 4443 État – Imposition forfaitaire annuelle

Paiement du solde de l'IS

- . Débit 444 Impôt sur les bénéfices
- . Crédit compte de disponibilités

Reprise de la provision

- . Débit 1518 Autres provisions pour risques
- . Crédit 6875 Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels
- .

- ② L'établissement n'est pas redevable de l'IS pendant les deux années suivantes

Constatation de la charge d'IFA

- Débit 697 Imposition forfaitaire annuelle

Crédit 4443 État – IFA

.

Compte 4449 Etat- avances sur subventions

Le compte 4449 enregistre le versement d'avances lorsqu'il existe dans la notification d'une subvention une clause suspensive. En effet, la subvention ne peut être comptabilisée tant que la condition ne s'est pas réalisée.

COMPTE 445 TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

Le compte 445 retrace les opérations relatives à la TVA, impôt indirect.

L'instruction conjointe DGCP/SLF N°1314 du 7 janvier 1994, diffusée par l'instruction de la direction générale de la Comptabilité publique n°94-014-M9 du 8 février 1994 précise les modalités d'application de la réglementation fiscale dans les établissements publics nationaux d'enseignement supérieur. Cette instruction a été modifiée par l'instruction de la direction générale de la Comptabilité publique n°95-119-M9 du 6 novembre 1995.

Technique comptable

Achats de marchandises en France

- Débit 607 Achats de marchandises, selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT + TVA non déductible (mandat)
- Débit 44566 TVA déductible sur autres biens et services, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 4012 Fournisseurs - Exercice courant, pour le montant total de la facture

Achats de marchandises dans un pays de l'Union européenne

- Débit 607 Achats de marchandises, selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT + TVA non déductible (mandat)
- Débit 445662 TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaires, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 4012 Fournisseurs - Exercice courant, pour le montant de la facture
- Crédit 4452 TVA due intra-communautaire, pour le montant de la TVA intra-communautaire

Achats d'immobilisations dans un pays de l'Union européenne

- Débit subdivision intéressée du compte 21 (mandat), selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT + TVA non déductible
- Débit 445622 TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 40422 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant, pour le montant total de la facture
- Crédit 4452 TVA due intra-communautaire, pour le montant de la TVA

Règlement aux fournisseurs

- Débit 4012 Fournisseurs - Exercice courant, ou
- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
- Crédit du compte de disponibilités

Achats d'immobilisations dans un pays de l'Union européenne

- Débit subdivision intéressée du compte 21 (mandat), selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT + TVA non déductible
- Débit 445622 TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 40422 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant, pour le montant total de la facture
- Crédit 4452 TVA due intra-communautaire, pour le montant de la TVA

Achats d'immobilisations dans un pays de l'Union européenne

- Débit subdivision intéressée du compte 21 (mandat), selon le cas : pour le montant HT ou le montant HT + TVA non déductible
- Débit 445622 TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires, pour le montant de la TVA déductible
- Crédit 40422 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant, pour le montant total de la facture
- Crédit 4452 TVA due intra-communautaire, pour le montant de la TVA

Règlement aux fournisseurs

- Débit 4012 Fournisseurs - Exercice courant, ou
- Débit 4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
- Crédit du compte de disponibilités

Ventes en France

- Débit 4112 Clients - Exercice courant, pour le montant de la facture
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT (titre de recettes)
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement, pour le montant de la TVA

Vente dans un pays de l'Union européenne

- Débit 4112 Clients - Exercice courant, pour le montant hors taxes
- Crédit subdivision intéressée du compte 70, pour le montant HT, la TVA intra-communautaire étant calculée et déclarée par l'acheteur

Règlement par les clients

- Débit du compte de disponibilités
- Crédit 4112 Clients - Exercice courant

Déclaration de la TVA

La TVA doit être déclarée le 15 du mois M+1. Cette déclaration permet de constater si l'établissement doit reverser de la TVA à l'administration fiscale (cas où la TVA collectée est supérieure à la TVA déductible) ou si l'établissement dispose d'un crédit de TVA auprès de l'administration fiscale (TVA collectée supérieure à la TVA déductible).

La TVA à payer = (TVA collectée + TVA intra-communautaire)
- TVA déductible sur immobilisations et sur achats
de biens et services

Comptabilisation de la TVA à payer

- . Débit 4452 TVA due intra-communautaire, et/ou
- . Débit 4457 TVA collectée par l'établissement
- . Crédit 4455 TVA à décaisser
- . Crédit 44562 TVA déductible sur immobilisations (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)
- . Crédit 44566 TVA déductible sur autres biens ou services (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)

Comptabilisation des crédits de TVA

Lors de l'établissement de la déclaration, celle-ci peut faire apparaître un crédit de TVA

- . Débit 4452 TVA due intra-communautaire, et/ou
- . Débit 4457 TVA collectée par l'établissement
- . Débit 44567 Crédits de TVA à reporter
- . Crédit 44562 TVA déductible sur immobilisations (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)
- . Crédit 44566 TVA déductible sur autres biens ou services (ou les subdivisions de ce compte si elles ont été ouvertes)

Apurement des crédits de TVA

L'apurement intervient par transport au compte de TVA à payer, lorsque le montant de la TVA collectée du ou des mois suivants est supérieur aux montants cumulés de la TVA déductible et des crédits de TVA

- . Débit 4455 TVA à décaisser
- . Crédit 44567 Crédits de TVA à reporter

Le cas échéant, l'apurement peut également intervenir par dépôt d'une demande de remboursement

- . Débit 44583 Remboursement de TVA demandé
- . Crédit 44567 Crédits de TVA à reporter

Paiement de la TVA

- . Débit 4455 TVA à décaisser
- . Crédit compte de disponibilités

Remboursement de la TVA

- . Débit compte de disponibilités
- . Crédit 44583 Remboursement de TVA demandé

Le remboursement d'un crédit de TVA ne donne pas lieu à la constatation d'une recette nouvelle, il s'agit d'une opération de trésorerie.

Cas particulier du compte 44584 TVA récupérée d'avance

Ce compte retrace la TVA encaissée avant facturation, c'est-à-dire lorsque l'établissement reçoit des acomptes pour des opérations soumises à TVA.

Technique comptable

Réception de l'acompte

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant versé par le client

Corrélativement, la TVA exigible est calculée et comptabilisée par :

- Débit 44584 TVA récupérée d'avance, pour le montant de la TVA exigible
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement

Émission du titre de recette après facturation de la totalité de la somme due

- Débit compte de clients intéressé pour le montant TTC
- Crédit compte de produits intéressé pour le montant HT
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement, pour le montant de la différence
- Crédit 44584 TVA récupérée d'avance, pour régularisation

Encaissement du solde

- Débit compte de disponibilités pour le montant effectivement encaissé
- Crédit compte de client intéressé pour le même montant

Corrélativement, régularisation de l'acompte

- Débit 419 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours, pour le montant de l'acompte
- Crédit compte de clients intéressé, pour le même montant

Cas particulier du compte 44587 TVA sur facturation à établir.

Le droit commun de la TVA prévoit que la taxe est exigible dès que le paiement d'un bien livré a été reçu ou dès qu'il a été procédé à l'encaissement du règlement d'une prestation de services.

Toutefois, de par la spécificité de leurs missions les EPSCP bénéficient d'un régime particulier où la TVA devient exigible au moment de la facturation et non après réception du règlement.

En conséquence, ils sont autorisés à comptabiliser la TVA collectée au moment de la prise en charge dans les écritures du comptable du titre de recettes correspondant, émission qui doit intervenir dans le mois de l'établissement des mandats qui ouvrent le droit à déduction.

Cette dérogation ne s'applique effectivement qu'aux opérations suivies en ressources affectées.

Dans ce cas, la TVA est comptabilisée au compte au compte 44587 « TVA sur facturation à établir », lors de l'encaissement des moyens de règlement, lorsque celui-ci intervient avant l'émission du titre de recettes.

Technique comptable

Réception des fonds

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées, pour le montant HT
- Crédit 44587 TVA collectée sur facturation à établir, pour le montant de la TVA

Émission du titre de recettes

- Débit 44587 TVA collectée sur facturation à établir
- Débit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées
- Crédit 4457 TVA collectée par l'établissement
- Crédit compte de produits intéressé

COMPTE 447 AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Compte 4472 Taxe sur les salaires

Technique comptable

Comptabilisation de la taxe sur les salaires

- Débit compte 6311 Taxe sur les salaires (mandat)
- Crédit 4472 Taxe sur les salaires

Règlement des impôts

- Débit 4472 Taxe sur les salaires
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4478 Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

Est notamment retracé à ce compte le versement dû au titre des transports.

Technique comptable

Comptabilisation des impôts et taxes

- Débit compte de classe 6 intéressé (mandat)
- Crédit 4478 Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

Règlement des impôts

- Débit 4478 Divers autres impôts, taxes et versements assimilés
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 448 ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES

Compte 4482 Charges fiscales sur congés à payer

Ce compte peut être utilisé :

☞ pour les personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en vertu de dispositions législatives particulières

☞ pour les contractuels de droit public depuis le décret n°98-158 du 11 mars 1998.

Par ailleurs, il est précisé que lorsque l'établissement ne peut estimer suffisamment en détail les différentes charges liées aux congés à payer, celles-ci sont comptabilisées au débit du compte 6815 « Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation », par crédit du compte 1582 « Provisions pour charges sociales et fiscales pour congés à payer ». Cette dernière procédure est exceptionnelle et ne peut être mise en œuvre que sur autorisation du bureau 5B de la direction générale de la comptabilité publique.

Technique comptable

En fin d'exercice, comptabilisation des charges qui n'ont pu être mandatées avant cette date

- Débit 632 Charges fiscales sur congés à payer (mandat)
- Crédit 4482 Charges fiscales sur congés à payer

En N+1, paiements effectués après la liquidation définitive

- Débit 4482 Charges fiscales sur congés à payer
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4486 Charges à payer

Technique comptable

En fin d'exercice, pour le montant évaluatif des dépenses qui n'ont pu être mandatées à cette date

- Débit compte de charge par nature intéressé (mandat)
- Crédit 4486 Charges à payer

En N+1, paiements effectués après liquidation définitive de la charge

- Débit 4486 Charges à payer
- Crédit compte de disponibilités

Après liquidation définitive de la charge, les ajustements éventuels en plus ou en moins sont constatés comme ci-après :

- lorsque le montant définitif de la charge est supérieur à son évaluation, émission d'un ordre de dépense pour la différence ;
- lorsque le montant définitif de la charge est inférieur à son évaluation, émission d'un ordre de recettes imputable au compte de produits approprié (voir commentaires de présentation des classes 6 et 7).

NB : Une autre solution consiste aussi à extourner en début d'exercice suivant l'opération relative à la comptabilisation des charges à payer (cf. chapitre sur les opérations de fin d'exercice)

Compte 4487 Produits à recevoir

Technique comptable

En fin d'exercice, constatation des produits à recevoir de l'État ou d'autres collectivités publiques, dont le montant non définitivement arrêté ou ordonnancé n'a pas encore été inscrit à un compte débiteur de la classe 4

- Débit 4487 Produits à recevoir
- Crédit compte de produits par nature intéressé

En N+1, encaissements effectués après liquidation définitive de la charge

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4487 Produits à recevoir

Après liquidation définitive de la recette, les ajustements éventuels en plus ou en moins sont constatés comme ci-après :

- lorsque le montant définitif de la recette est supérieur à son évaluation, émission d'un ordre de recettes imputé sur le compte de produits approprié pour la différence ;
- lorsque le montant définitif de la recette est inférieur à son évaluation, émission d'un ordre de dépense imputable au compte de charges approprié (voir commentaires de présentation de la classe 7).

NB : Une autre solution consiste aussi à extourner en début d'exercice suivant l'opération relative à la comptabilisation des produits à recevoir (cf. chapitre sur les opérations de fin d'exercice)

COMPTE 45 GROUPE ET ASSOCIÉS

Le compte 45 présente les subdivisions suivantes :

- 451 – Groupe
- 455 – Associés. Compte courant
- 458 – Associés. Opérations faites en commun et en GIE

Le compte 45 et ses subdivisions ne peuvent être ouverts que sur autorisation expresse du bureau 5B de la direction générale de la comptabilité publique.

COMPTE 451 GROUPE

Ce compte ne concerne que les seules opérations de trésorerie réalisées par l'établissement avec ses filiales et les sociétés dans lesquelles l'EPSCP détient une participation.

Technique comptable

Comptabilisation des fonds avancés par l'établissement aux filiales (à titre temporaire)

- Débit 451 Groupe
- Crédit compte de disponibilités

Comptabilisation des fonds mis à disposition de l'établissement par ses filiales (à titre temporaire)

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 451 Groupe

Les financements à long et moyen terme à l'intérieur du groupe sont portés aux comptes 17 « Dettes rattachées à des participations » et 2671 « Créances rattachées à des participations (groupe) »

COMPTE 455 ASSOCIÉS-COMPTES COURANTS

Le compte 455 enregistre à son crédit le montant des fonds mis ou laissés temporairement à la disposition de l'entité par les associés.

L'ouverture de ce compte nécessite l'approbation conjointe du ministre chargé de l'enseignement supérieur et du ministre chargé du budget.

COMPTE 458 ASSOCIÉS. OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN ET EN GIE

Le compte 458 est utilisé notamment dans le cas de société en participation.

Les particularités concernant la société en participation sont expliqués au sein des commentaires du compte 178

Technique comptable

1er cas si l'EPSCP est gérant

Inscription au bilan des participations des coparticipants

- Débit 458 Associés. Opérations faites en commun et en GIE
- Crédit 178 Dettes rattachées à des sociétés en participation (titre de recettes)

Constatation de la consommation des biens immobilisés

- Débit 178 Dettes rattachées à des sociétés en participation (mandat)
- Crédit 458 Associés. Opérations faites en commun et en GIE

2ème cas si l'EPSCP n'est pas gérant

Constatation de son droit de coparticipants

- Débit 268 Créances rattachées à des sociétés en participation (mandat)
- Crédit 458 Associés. Opérations faites en commun et en GIE

COMPTE 46 DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS

Ce compte enregistre toutes les créances et toutes les dettes non comprises dans les comptes précédents de la classe 4.

Le compte 46 présente les subdivisions suivantes :

- 462 - Créances sur cessions d'immobilisations
- 463 - Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
 - 4631 - Exercices antérieurs
 - 4632 - Exercice courant
- 464 - Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement
- 465 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 466 - Autres comptes créditeurs
 - 4661 - Autres comptes créditeurs - mandats à payer
 - 46611 - Exercices antérieurs
 - 46612 - Exercice courant
 - 4663 - Virements à réimputer
 - 4664 - Excédents de versement à rembourser
 - 4666 - Ordres de paiement émis pour les dépenses à l'étranger
 - 4667 - Oppositions
 - 4668 - Avis de paiement (à subdiviser par exercice d'origine)
- 467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs
 - 4674 - Taxe d'apprentissage
- 468 - Produits à recevoir et charges à payer
 - 4682 - Charges à payer sur ressources affectées
 - 4684 - Produits à recevoir sur ressources affectées
 - 4686 - Charges à payer
 - 4687 - Produits à recevoir

COMPTE 462 CRÉANCES SUR CESSIONS D'IMMOBILISATIONS

Technique comptable

Cession d'immobilisations

Pour le prix de cession

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit subdivision intéressée du compte 775 (titre de recettes)

Simultanément,

- Débit subdivision intéressée du compte 675, pour la valeur nette comptable (mandat)
- Débit subdivision intéressée du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués (pas de mandat)
- Crédit compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur d'origine du bien cédé (pas de titre de recettes)

Encaissement du montant de la cession

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 462 Créances sur cessions d'immobilisations

COMPTE 463 AUTRES COMPTES DÉBITEURS - ORDRES DE RECETTES OU ORDRES DE REVERSEMENT À RECOUVRER

Sont comptabilisées à ce compte les opérations de l'établissement avec les tiers présentant un solde normalement débiteur lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées à un autre compte de classe 4, ainsi que les opérations relatives aux ordres de reversement.

Technique comptable

Émission d'un ordre de recettes

- Débit 463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
- Crédit d'un compte de produits ou d'un compte de bilan

Émission d'un ordre de reversement (lorsque le mandat initial a été payé)

- Débit 463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
- Crédit compte de charges ou de bilan intéressé

Encaissement

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer

Annulation d'un ordre de recettes

- Débit du compte de produits ou d'un compte de bilan où la recette a été constatée
- Crédit 463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer

Admission en non-valeur de créances

- Débit 6714 Créances devenus irrécouvrables (mandat)
- Crédit 463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer

COMPTE 464 DETTES SUR ACQUISITIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Technique comptable

Acquisition de valeurs mobilières de placement

- Débit subdivision intéressée du compte 50
- Crédit 464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement

Comptabilisation du paiement

- Débit 464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 465 CRÉANCES SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Technique comptable

Pour le prix de cession

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

Pour le montant de la valeur d'acquisition

- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 50 Valeurs mobilières de placement

Lorsque le prix de cession est supérieur à la valeur patrimoniale d'intégration (constatation de la plus value égale au solde créditeur du 465)

- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement (titre de recettes)

Lorsque le prix de cession est inférieur à la valeur patrimoniale d'intégration (constatation de la moins value égale au solde débiteur du compte 465)

- Débit 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement (mandat)
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

COMPTE 466 AUTRES COMPTES CRÉDITEURS

Sont comptabilisées à ce compte les opérations effectuées par l'établissement avec des tiers présentant un solde normalement créditeur lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées à un autre compte de la classe 4.

Compte 4661 Autres comptes créditeurs - Mandats à payer

Compte 46611 Exercices antérieurs

Technique comptable

Opération de début d'exercice : reprise au bilan d'entrée du solde créditeur apparaissant au compte 46612 à la clôture de l'exercice précédent :

- Crédit 46611 Exercices antérieurs

Règlements effectués pendant la période complémentaire

- . Débit 46611 Exercices antérieurs
- . Crédit compte de disponibilités

Dépenses des régisseurs ou des comptables secondaires ordonnancées pendant la période complémentaire

- . Débit 46611 Exercices antérieurs
- . Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier, ou
- . Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Dépenses à régulariser

- . Débit 46611 Exercices antérieurs
- . Crédit 4729 - Dépenses dont le paiement a été différé

Opérations de fin de période complémentaire

Qu'ils soient ou non payés, les mandats doivent être produits à l'appui du compte financier. C'est pourquoi des ordres de paiement seront établis à la fin de la période complémentaire pour constater les règlements restant à effectuer

Compte 46612 Exercice courant

Technique comptable

Prise en charge des mandatemments émis au cours de l'exercice jusqu'à la fin de la période complémentaire

- . Débit compte intéressé de charges ou de bilan
- . Crédit 46612 Exercice courant

Jusqu'au 31 décembre de l'exercice considéré

Règlements effectués

- . Débit 46612 Exercice courant
- . Crédit compte de disponibilités

Oppositions

- . Débit 46612 Exercice courant
- . Crédit 4667 Oppositions

Émission d'avis de paiement

- . Débit 46612 Exercice courant
- . Crédit 4668 Avis de paiement

Dépenses à régulariser

- . Débit 46612 Exercice courant
- . Crédit 4728 Autres dépenses à régulariser

A la fin de la période d'inventaire : reprise du bilan de sortie.

- . Le solde créditeur du compte 46612 apparaissant à la fin de la période d'inventaire est repris au bilan d'entrée de l'exercice courant au compte -46611 Exercices antérieurs

Compte 4663 Virements à réimputer

Technique comptable

Rejets par l'établissement financier de virements effectués au profit de tiers

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4663 Virements à réimputer

Règlement ou apurement des virements à réimputer

- Débit 4663 Virements à réimputer
- Crédit du compte de tiers ou de disponibilités intéressé

Compte 4664 Excédents de versement à rembourser

Technique comptable

Sommes à rembourser aux tiers

- Débit compte de tiers ou de disponibilités intéressé
- Crédit 4664 Excédents de versement à rembourser

Sommes remboursées ou compensées avec d'autres créances de l'établissement

- Débit 4664 Excédents de versement à rembourser
- Crédit compte de tiers ou de disponibilités intéressé

Annulation d'excédents des exercices antérieurs (notamment atteints par la prescription)

- Débit 4664 Excédents de versement à rembourser
- Crédit compte de produits exceptionnels intéressé (titre de recettes)

Compte 4666 Ordres de paiement émis pour les dépenses à l'étranger

La réglementation sur les dépenses à l'étranger des organismes prévoit l'utilisation d'ordres de paiement quand le règlement est réalisé par l'intermédiaire du réseau du Trésor public à l'étranger.

Technique comptable

Emission de l'ordre de paiement

- Débit compte de tiers initialement mouvementé
- Crédit 4666 Ordres de paiement émis pour les dépenses à l'étranger

Règlement de la dépenses

- Débit 4666 Ordres de paiement émis pour les dépenses à l'étranger
- Crédit compte de disponibilités

Compte 4667 Oppositions

Technique comptable

Oppositions obtenues par des tiers à l'encontre de créanciers de l'établissement pendant la période d'inventaire

- Débit subdivision intéressée du compte 4661
- Crédit 4667 Oppositions

Versement au tiers bénéficiaire

- Débit 4667 Oppositions
- Crédit compte de disponibilités

Trop perçus et trop payés récupérés à rembourser

- Débit 4667 Oppositions
- Crédit 4664 Excédents de versement à rembourser

Compte 4668 Avis de paiement

Le compte 4668 est mouvementé dans le seul cas où un mandat comporte un bénéficiaire pour lequel il convient de procéder à un règlement en numéraire donnant lieu à l'émission d'un avis de paiement.

Technique comptable

Émission de l'avis de paiement

- Débit du compte de fournisseurs intéressé
- Crédit 4668 Avis de paiement

Règlement de l'avis de paiement

- Débit 4668 Avis de paiement
- Crédit 531 Caisse

COMPTE 467 AUTRES COMPTES DÉBITEURS OU CRÉDITEURS

Sont comptabilisées à ce compte les opérations effectuées par l'établissement avec des tiers présentant un solde soit débiteur, soit créateur, lorsqu'elles ne peuvent pas être comptabilisées à un autre compte de la classe 4.

Compte 4674 Taxe d'apprentissage

Ce compte retrace les versements effectués au titre de la taxe d'apprentissage par les entreprises ou organismes collecteurs aux établissements publics.

Il est rappelé qu'en vertu des lois et décrets régissant la taxe d'apprentissage les établissements publics ont l'obligation juridique d'utiliser ces fonds ou ces dons en nature pour des actions d'apprentissage ou de formation technologique et professionnelle.

En conséquence, les établissements doivent être en mesure de prouver qu'ils ont respecté l'affectation de ces sommes, ce qui conduit à un suivi comptable particulier.

Les recettes provenant de la taxe d'apprentissage ne sont considérées comme définitivement acquises aux établissements que dans la mesure où ces derniers les ont utilisées pour financer la formation professionnelle. Dès lors, la constatation des recettes en classe 7 et l'émission du titre de recettes n'interviennent qu'après mandatement des dépenses correspondantes en classe 6 et en classe 2.

Technique comptable

Réception des fonds

- . Débit compte de disponibilités
- . Crédit 4674 Taxe d'apprentissage

Constatation des recettes à hauteur des dépenses réalisées

- . Débit 4674 Taxe d'apprentissage
- . Crédit 7481 Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

COMPTE 468 PRODUITS À RECEVOIR ET CHARGES À PAYER

Sont constatés dans ce compte les seuls produits à recevoir et charges à payer ne ressortissant pas à un autre compte de tiers.

Compte 4682 Charges à payer sur ressources affectées

Compte 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées

La notion de ressources affectées est expliquée dans les instructions de la direction générale de la Comptabilité publique n°93-59-M9 du 18 mai 1993 et n°93-135-M9 du 7 décembre 1993

Technique comptable

Prise en charge de la convention de ressources affectées

- . Débit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées
- . Crédit 4682 Charges à payer sur ressources affectées

Réception des fonds

- . Débit compte de disponibilités
- . Crédit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées

Constatation des recettes budgétaires à hauteur des dépenses effectivement réalisées

- . Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- . Crédit compte de produits intéressé¹⁸

Apurement de la convention

Lorsque le montant initial de la convention prise en charge se révèle supérieur aux dépenses réelles, il convient d'apurer les comptes 4682 et 4684.

Les hypothèses suivantes doivent être envisagées :

- la totalité des fonds encaissés a été consommée (le reliquat correspond alors à des fonds qui ne seront jamais versés

¹⁸ les EPSCP n'ont pas à répartir les recettes issues des ressources affectées entre le compte 7482 et 1382. Ils doivent imputer la recette affectée en fonction de la nature de la recette (contrat de recherche, formation continue, autres prestations de services, etc...)

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées

les fonds encaissés sont égaux au montant de la convention mais n'ont pas été consommés en totalité : il convient donc de reverser le reliquat au bailleur de fonds.

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit compte de disponibilités

- les fonds encaissés sont inférieurs au montant initial de la convention et n'ont pas été consommés en totalité

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit 4684 Produits à recevoir sur ressources affectées, pour la différence entre la convention prise en charge et les encaissements réalisés

Crédit compte de disponibilités, pour la différence entre les sommes encaissées et dépensées- si le reversement du reliquat intervient pour une convention entrant dans le champ d'application de la TVA

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées, pour le montant hors taxes du reliquat
- Débit 4457 TVA collectée, pour le montant de la TVA
- Crédit compte de disponibilités, pour le montant T.T.C. reversé au bailleur de fonds

- le reliquat est définitivement acquis à l'établissement

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit 7713 Libéralités reçues

Le compte 4684 se trouvant soldé, soit par l'encaissement de la totalité des fonds prévus au contrat, soit par le débit du compte 4682 comme indiqué ci-dessus.

Compte 4686 Charges à payer

Technique comptable

En fin d'exercice, les charges à payer sont constituées pour le montant évaluatif des dépenses qui n'ont pu être ordonnancées, les créanciers n'ayant pas produit les justifications établissant leurs droits à la clôture de l'exercice et à condition que le montant desdites charges soit suffisamment connu et évaluable.

- Débit compte de charges par nature intéressé (mandat)
- Crédit 4686 Charges à payer

Paiements effectués après liquidation définitive de la charge

- Débit 4686 Charges à payer
- Crédit compte de disponibilités

Après la liquidation définitive de la charge, les ajustements en plus ou en moins sont constatés comme-ci-après :

- lorsque le montant de la charge est supérieur à son évaluation, émission pour la différence d'un mandat imputé sur le compte de charge intéressé ;
- lorsque le montant définitif est inférieur à l'évaluation, émission d'un ordre de recettes pour la différence, imputable au compte de produits approprié (voir commentaires de présentation des classes 6 et 7).

NB : Une autre solution consiste aussi à extourner en début d'exercice suivant l'opération relative à la comptabilisation des charges à payer (cf. chapitre sur les opérations de fin d'exercice).

Compte 4687 Produits à recevoir

Technique comptable

En fin d'exercice, constatation des produits acquis à l'établissement mais dont le montant non définitivement arrêté n'a pas encore fait l'objet d'un titre de recettes.

- Débit 4687 Produits à recevoir
- Crédit du compte de produits par nature intéressé

Encaissements effectués après liquidation définitive de la recette

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4687 Produits à recevoir

Après la liquidation définitive du produit, les ajustements en plus ou en moins sont constatés comme ci-après :

- lorsque le montant du produit est supérieur à son évaluation, émission pour la différence d'un ordre de recettes imputé sur le compte de produits intéressé ;
- lorsque le montant définitif est inférieur à l'évaluation, émission d'un ordre de dépense pour la différence, imputable au compte de charges approprié (voir commentaires de présentation des classes 6 et 7).

NB : Une autre solution consiste aussi à extourner en début d'exercice suivant l'opération relative à la comptabilisation des produits à recevoir (cf. chapitre sur les opérations de fin d'exercice).

COMPTE 47 COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE

Les opérations qui ne peuvent être imputées de façon certaine ou définitive à un compte déterminé au moment où elles sont enregistrées ou qui exigent une information complémentaire ou des formalités particulières sont inscrites provisoirement au compte 47.

Par ailleurs, sont également comptabilisés au compte 47 les droits au comptant perçus par l'établissement et notamment les droits d'inscription acquittés par les étudiants (compte 47132) , ainsi que les sommes encaissées pour le compte d'autres organismes (compte 4731 : sécurité sociale, mutuelles, etc...).

Ce procédé de comptabilisation ne doit être utilisé qu'à titre exceptionnel. Toute opération portée au compte 47 sera imputée au compte définitif dans les meilleurs délais.

Sauf impossibilité, les opérations inscrites au compte dans les subdivisions du comptes 47 sont reclassées en fin d'exercice parmi les comptes figurant au modèle de bilan, prévu par le plan comptable général. Le compte 47 ne figure donc pas en principe au bilan.

Le compte 47 présente les subdivisions suivantes :

471 - Recettes à classer

4712 - Recettes des comptes secondaires à vérifier

4713 - Recettes perçues avant émission de titre

47132 - Droits de scolarité et redevances au comptant

471321 - Droits de scolarité applicables aux diplômes nationaux

471322 - Droits des diplômes propres à chaque établissement

471323 – Redevances

47138 - Autres

4715 - Recettes des régisseurs à vérifier

4718 - Autres recettes à classer

- 472 - Dépenses à classer et à régulariser
 - 4721 - Dépenses payées avant ordonnancement
 - 4722 - Dépenses des comptables secondaires à vérifier
 - 4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier
 - 4728 - Autres dépenses à régulariser
 - 4729 - Dépenses dont le paiement est différé
- 473 - Recettes et dépenses à transférer
 - 4731 - Recettes à transférer
 - 47311 - Sécurité sociale étudiante
 - 47312 - Mutuelles
 - 47314 - Médecine préventive
 - 47315 - Droits des BIU non rattachées à l'établissement
 - 47318 - Autres recettes à transférer
 - 4735 - Dépenses à transférer
- 476 - Différences de conversion sur opérations en devises - Actif
 - 4761 - Diminution des créances
 - 4762 - Augmentation des dettes
 - 4768 - Différences compensées par couverture de change
- 477 - Différences de conversion sur opérations en devises - Passif
 - 4771 - Augmentation des créances
 - 4772 - Diminution des dettes
 - 4778 - Différences compensées par couverture de change
- 478 - Autres comptes transitoires

COMPTE 471 RECETTES À CLASSER

Il est précisé que toute opération imputée au compte 471 doit être portée au compte d'imputation définitive dans les meilleurs délais.

Compte 4712 Recettes des comptables secondaires à vérifier

Technique comptable

Comptabilisation des opérations transmises par les comptables secondaires

- Débit 181 Comptes de liaison des établissements
- Crédit 4712 Recettes des comptables secondaires à vérifier

Centralisation comptable après vérification

- Débit 4712 Recettes des comptables secondaires à vérifier
- Crédit 4111 Clients - Exercices antérieurs, pour les ordres émis pendant la période complémentaire, ou
- Crédit d'un compte de produits par nature pour les ordres émis au cours de l'exercice

Compte 4713 Recettes perçues avant émission de titres

Le compte 4713 retrace les droits au comptant encaissés par l'établissement et notamment les droits d'inscription acquittés par les étudiants. L'agent comptable doit établir une liste des droits perçus afin de demander à l'ordonnateur l'émission des titres de recettes correspondants en régularisation des opérations enregistrées au compte 4713.

Technique comptable

Comptabilisation des droits perçus au comptant

- Débit compte de disponibilités
- Crédit subdivision intéressée du compte 4713

Émission du titre de recettes

- Débit subdivision intéressée du compte 4713
- Crédit compte de produits par nature intéressé

Compte 4715 Recettes des régisseurs à vérifier

Technique comptable

Comptabilisation des justifications transmises par les régisseurs

- Débit 545 Régies de recettes
- Crédit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier

Émission du titre de recettes

- Débit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier
- Crédit 4111 Clients - Exercices antérieurs, pour les ordres émis pendant la période complémentaire, ou
- Crédit d'un compte de produits par nature pour les ordres émis au cours de l'exercice

Compte 4718 Autres recettes à classer

Le compte 4718 retrace les versements reçus sans indication quant à leur objet. Dans ce cas, il appartient à l'agent comptable de demander à la partie versante, dès réception du versement, de quelle dette vis-à-vis de l'établissement elle entend se libérer.

Technique comptable

Comptabilisation des encaissements

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4718 Autres recettes à classer

Imputation définitive de la recette

- Débit 4718 Autres recettes à classer
- Crédit compte d'imputation définitive, ou
- Crédit 4664 Excédents de versement, pour les sommes à rembourser

COMPTE 472 DÉPENSES À CLASSER ET À RÉGULARISER

Il est précisé que toute opération imputée au compte 472 doit être portée au compte d'imputation définitive dans les meilleurs délais. La comptabilisation d'opérations dans les subdivisions du compte 47 doit demeurer une procédure exceptionnelle.

Compte 4721 Dépenses payées avant ordonnancement

Technique comptable

Règlement des dépenses

- Débit 4721 Dépenses payées avant ordonnancement
- Crédit compte de disponibilités

Émission de l'ordre de dépenses au nom de l'agent comptable

- Débit compte de charges par nature intéressé ou exceptionnellement, d'un compte de classe 2
- Crédit 4721 Dépenses payées avant ordonnancement

Compte 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier

Technique comptable

Comptabilisation des opérations transmises par les comptables secondaires

- Débit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier
- Crédit 181 Comptes de liaison des établissements

Centralisation comptable après vérification

- Débit d'un compte de tiers , pour les dépenses ordonnancées au cours de la période complémentaire, ou
- Débit d'un compte de charges par nature, pour les opérations ordonnancées au cours de l'exercice
- Crédit 4722 Dépenses des comptables secondaires à vérifier

Compte 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Technique comptable

Comptabilisation des dépenses transmises par les régisseurs

- Débit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier
- Crédit 543 Régies d'avances

Émission des ordres de dépenses

- Débit d'un compte de tiers, pour les dépenses ordonnancées au cours de la période complémentaire, ou
- Débit d'un compte de charges par nature, pour les dépenses ordonnancées au cours de l'exercice
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Compte 4728 Autres dépenses à régulariser

Ce compte fonctionne comme le compte 4721

Compte 4729 Dépenses dont le paiement a été différé

Technique comptable

Comptabilisation des dépenses dont le règlement est différé par suite d'erreur ou d'insuffisance de justifications

- Débit compte de tiers intéressé
- Crédit 4729 Autres dépenses à régulariser

Règlement après régularisation

- Débit 4729 Autres dépenses à régulariser
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 473 RECETTES ET DÉPENSES À TRANSFÉRER

Ces comptes sont utilisés pour retracer provisoirement dans les écritures de l'établissement public les opérations que l'agent comptable a exécutées pour le compte d'autres organismes, dans la comptabilité desquels elles doivent être imputées définitivement. Elles ne doivent donc pas être intégrées dans les opérations budgétaires de l'établissement.

Compte 4731 Recettes à transférer

Sont comptabilisés aux subdivisions du compte 4731 les droits perçus au comptant pour le compte d'autres organismes (sécurité sociale, mutuelles, droits des bibliothèques non rattachées à l'établissement, etc...) lors de l'inscription des étudiants.

Technique comptable

Encaissement (ou rétention) des sommes à transférer

- Débit compte de tiers ou de disponibilités intéressé
- Crédit subdivision intéressée du compte 4731

Transfert aux bénéficiaires

- Débit subdivision intéressée du compte 4731
- Crédit compte de disponibilités

Le transfert des sommes est à l'initiative de l'agent comptable. Il constitue une simple opération comptable.

Compte 4735 Dépenses à transférer

Technique comptable

Paiement de sommes pour le compte d'autres organismes

- Débit 4735 Dépenses à transférer
- Crédit compte de disponibilités

Transfert des dépenses

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 4735 Dépenses à transférer

COMPTE 476 DIFFÉRENCES DE CONVERSION SUR OPÉRATIONS EN DEVISES - ACTIF

COMPTE 477 DIFFÉRENCES DE CONVERSION SUR OPÉRATIONS EN DEVISES - PASSIF

Lors de la réalisation de l'opération, les créances et les dettes en monnaie étrangère sont converties et comptabilisées sur la base du dernier cours de change.

Pour les créances et les dettes faisant l'objet d'un règlement en cours d'exercice, les pertes et les gains de change sont comptabilisés aux comptes de charges et de produits correspondants.

Les créances restant à recouvrer et les dettes restant à payer en fin d'exercice font l'objet d'une actualisation aux taux de change en vigueur à cette date.

Les différences de conversion ainsi déterminées sont alors inscrites à des comptes transitoires en attente de régularisations ultérieures :

- à l'actif du bilan, lorsque la différence correspond à une perte latente : compte 476 « Différences de conversion sur opérations en devises – Actif »;
- au passif du bilan, lorsque la différence correspond à un gain latent : compte 477 « Différences de conversion sur opérations en devises – Passif ».

Les différences de change ainsi constatées à la clôture d'un exercice seront exactement contre-passées, soit à l'ouverture de l'exercice suivant, soit en cours de période au fur et à mesure des règlements, soit globalement en fin de période, selon la méthode en usage dans l'établissement.

Il est précisé que les gains latents n'entrent pas dans la formation du résultat. En revanche, sauf dérogation, les pertes latentes entraînent la constitution d'une provision pour risques.

Lorsque l'opération en devises est assortie par l'établissement d'une opération parallèle destinée à couvrir les conséquences de la fluctuation du change (couverture de change), la provision n'est constituée qu'à concurrence du risque non couvert. Les pertes ou gains latents compensés par une couverture de change sont inscrits distinctement au bilan sous des comptes transitoires.

Les ajustements sont enregistrés aux comptes :

- 4768 « Différences compensées par couverture de change », par le crédit des comptes 4761 et 4762 ;
- 4778 « Différences compensées par couverture de change », par le crédit des comptes 4771 et 4772 ;

Les soldes des comptes 476 et 477 sont mentionnés distinctement comme dernière rubrique du bilan.

Compte 4761 Diminution de créances

Technique comptable

Lors des écritures d'inventaire, constatation de la perte latente

- Débit 4761 Diminution de créances - Actif

Crédit compte de clients intéressé Simultanément, une provision est constituée

- Débit 6865 Dotations aux provisions pour risques et charges financiers
- Crédit 1515 Provisions pour pertes de change

Régularisation des opérations

Premier procédé :

- annulation des comptes de régularisation en début d'exercice n+1 (contre-passation)
 - Débit compte de clients intéressé
 - Crédit 4761 Diminution de créances - Actif
- règlement de la créance
 - Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement
 - Débit 666 Pertes de change, pour le montant de la perte effectivement constatée
 - Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance arrêté lors des écritures d'inventaire
- simultanément, la provision initialement constituée est reprise :
 - Débit 1515 Provisions pour pertes de change
 - Crédit 7865 Reprises sur provisions pour risques et charges financiers

Deuxième procédé :

- il n'est pas effectué de contre-passation d'écriture en début d'exercice. L'ensemble de l'opération est alors régularisé lors du règlement
 - Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement
 - Débit 666 Pertes de change, pour le montant de la perte effectivement constatée
 - Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance arrêté lors des écritures d'inventaire
 - Crédit 4761 Diminution des créances - Actif, pour le montant de la perte latente
- simultanément, la provision initialement constituée est reprise (cf. écriture ci-dessus)

Compte 4762 Augmentation des dettes

Les écritures relatives au compte 4762 sont identiques à celles décrites au compte 4761, le compte mouvementé en contrepartie du compte 4762 étant un compte de fournisseurs.

Compte 4771 Augmentation des créances

Technique comptable

Lors des écritures d'inventaire, constatation du gain latent

- Débit compte de clients intéressé
- Crédit 4771 Augmentation des créances - Passif

Régularisation des opérations

Premier procédé

- contre-passation

- Débit 4771 Augmentation des créances - passif
- Crédit compte de clients intéressé

Règlement de la créance

- Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement
- Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance arrêté lors des écritures d'inventaire
- Crédit 766 Gains de change, pour le montant du gain effectivement réalisé

Deuxième procédé :

- il n'est pas effectué de contre-passation : l'opération est régularisée lors du règlement

- Débit 4771 Augmentation des créances - Passif, pour le montant du gain latent
- Débit compte de disponibilités, pour le montant du règlement
- Crédit compte de clients intéressé, pour le montant de la créance arrêté lors des écritures d'inventaire
- Crédit 766 Gains de change, pour le montant du gain effectivement réalisé

Compte 4772 Diminution des dettes

Les écritures relatives au compte 4772 sont identiques à celles décrites au compte 4771, le compte mouvementé en contrepartie du compte 4772 étant un compte de fournisseurs.

Compte 4768 Différences compensées par couverture de change

Compte 4778 Différences compensées par couverture de change

Technique comptable

❶ Cas d'une vente

En N, vente pour un cours donné de la monnaie étrangère

- Débit compte de clients intéressé
- Crédit subdivision intéressée de la classe 7

Lors des écritures d'inventaire, suite à une baisse du cours de la monnaie étrangère, constatation d'une perte latente.

- Débit 4761 Diminution de créances - Actif
- Crédit compte de clients intéressé

Constatation de la couverture de change et de la provision à constituer pour la différence.

- Débit 4768 Différences compensées par couverture de change - Actif
- Débit 6865 Dotations aux provisions pour risques et charges financiers
- Crédit 4761 Diminution des créances - Actif
- Crédit 1515 Provisions pour pertes de change

En N+1, régularisation des opérations

Premier procédé :

- annulation des comptes de régularisation en début d'exercice (contre-passation)

- Débit compte de clients intéressé
- Crédit 4761 Diminution des créances - Actif
- Crédit 4768 Différences compensées par couverture de change – Actif

- règlement de la créance et constatation de la perte définitive

- Débit compte de disponibilités
- Débit 666 Pertes de change
- Crédit compte de clients intéressé

- simultanément, la provision initialement constituée est reprise

- Débit 1515 Provisions pour pertes de change
- Crédit 7865 Reprises sur provisions pour risques et charges financiers

Deuxième procédé

- il n'est pas effectué de contre-passation d'écriture en début d'exercice.
L'ensemble de l'opération est alors régularisé lors du règlement

- Débit compte de disponibilités
- Débit 666 Pertes de change
- Crédit compte de clients intéressé
- Crédit 4761 Diminution de créances - Actif
- Crédit 4768 Différences compensées par couverture de change - Actif

- simultanément, la provision initialement constituée est reprise

- Débit 1515 Provisions pour pertes de change
- Crédit 7865 Reprises sur provisions pour risques et charges financiers

② Cas d'un achat

En N, achat à un cours donné.

- Débit subdivision intéressée de la classe 6
- Crédit compte de fournisseurs intéressé

Lors des écritures d'inventaire, suite à la diminution du cours de la monnaie, constatation d'un gain latent, ainsi que la couverture de change.

- Débit compte de fournisseurs intéressé
- Crédit 4772 Diminution des dettes - Passif
- Crédit 4778 Différences compensées par couverture de change - Passif

En N+1, régularisation des opérations

Premier procédé :

- annulation des comptes de régularisation en début d'exercice (contre-passation)

- Débit 4772 Diminution des dettes - Passif
- Débit 4778 Différences compensées par couverture de change - Passif
- Crédit compte de fournisseurs intéressé

- règlement de la dette à un cours plus élevé que celui fixé initialement.

- Débit compte de fournisseurs intéressé
- Débit 666 Pertes de change
- Crédit compte de disponibilités

Deuxième procédé

- il n'est pas effectué de contre-passation d'écriture en début d'exercice.
L'ensemble de l'opération est alors régularisé lors du règlement

- Débit compte de fournisseurs intéressé
- Débit 666 Pertes de change
- Débit 4772 Diminution des dettes - Passif
- Débit 4778 Différences compensées par couverture de change - Passif
- Crédit compte de disponibilités

478 - AUTRES COMPTES TRANSITOIRES

A ce compte sont comptabilisés, les écarts de conversion suite à l'introduction de l'EURO tel que le prévoit la note de service de la direction générale de la Comptabilité publique n°98-121-E-M9 du 4 septembre 1998.

COMPTE 48 COMPTES DE RÉGULARISATION

Les comptes de régularisation sont des comptes utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement et ceux-là seulement. Entrent dans cette catégorie de comptes :

- les comptes de charges à répartir sur plusieurs exercices ou constatées d'avance ou à payer ;
- les comptes de produits constatés d'avance ou à recevoir.

Ces comptes de régularisation sont inscrits dans les rubriques appropriées du bilan. C'est ainsi que les comptes de charges à payer et de produits à recevoir sont respectivement rattachés aux comptes de tiers concernés. Les autres comptes de régularisation constituent des subdivisions du compte 48.

Pour l'établissement des documents de synthèse, il y a lieu de distinguer les régularisations à plus d'un an et à moins d'un an.

Le compte 48 présente les subdivisions suivantes

- 481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices
 - 4811 - Charges différées
 - 4812 - Frais d'acquisition des immobilisations
 - 4818 - Charges à étaler
- 486 - Charges constatées d'avance (imputables à l'exercice suivant)
- 487 - Produits constatés d'avance (à rattacher à l'exercice suivant)

Les comptes 481 et 486 enregistrent des frais engagés par l'établissement au cours d'un exercice et qui seront imputés aux exercices ultérieurs auxquels ils se rapportent.

En effet, les comptes de la classe 6 enregistrent toutes les charges dès qu'elles se produisent et comprennent ainsi des charges engagées pendant un exercice donné, mais qui concernent des exercices ultérieurs. Pour rétablir le résultat de l'exercice, les charges à répartir sur les exercices ultérieurs sont transférées en fin d'exercice au débit des comptes 481 et 486. Le montant de ce transfert est effectué au vu d'un ordre de reversement, par le crédit du compte 791 "Transfert de charges d'exploitation", s'il s'agit de charges à répartir sur plusieurs exercices et par le crédit des comptes de charges intéressés s'il s'agit de charges constatées d'avance.

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de la facture, à affecter directement aux comptes 481 et 486 la quote-part des charges se rapportant à un exercice ultérieur. Cette méthode est applicable notamment aux grosses réparations, dans les conditions décrites ci-dessous.

COMPTE 481 CHARGES À RÉPARTIR SUR PLUSIEURS EXERCICES

Technique comptable

En fin d'exercice, pour le montant des charges à répartir sur plusieurs exercices, enregistrées en classe 6 au cours de l'exercice

- Débit 481 Charges à répartir sur plusieurs exercices (mandat)
- Crédit 79 Transfert de charges (titre de recettes)

A la clôture de chaque exercice, pour le montant de la quote-part des charges incombant à cet exercice

- Débit 6812 Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir (mandat)
- Crédit 481 Charges à répartir sur plusieurs exercices

Compte 4811 Charges différées

Ce compte est utilisé dans le cadre d'opérations spécifiques dont la rentabilité globale est démontrée, c'est-à-dire des charges enregistrées au cours de l'exercice, mais qui se rapportent à des productions déterminées à venir.

Compte 4812 Frais d'acquisition des immobilisations

Ce compte enregistre les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, liés à l'acquisition d'immobilisations, préalablement enregistrés en classe 6 selon leur nature, au cours de l'exercice, lorsqu'il a été décidé d'étaler ces frais sur plusieurs exercices.

Compte 4818 Charges à étaler

Sont notamment enregistrés à ce compte les frais dont l'importance exceptionnelle justifie qu'ils ne soient pas supportés par le seul exercice au cours duquel ils sont engagés et lorsque l'établissement n'a pas constitué, préalablement à leur engagement, une provision pour charges à répartir sur plusieurs exercices (compte 157).

Compte 486 Charges constatées d'avance (imputables à l'exercice suivant)

Le compte 486 enregistre les frais engagés par l'établissement au cours d'un exercice et qui seront imputés à l'exercice suivant auquel ils se rapportent. En effet, les comptes de la classe 6 enregistrent toutes les charges lorsqu'elles se produisent et comprennent aussi les charges engagées pendant cet exercice, mais qui peuvent concerner l'exercice suivant.

Pour rétablir le résultat de l'exercice, les charges de l'exercice suivant sont transférées en fin d'exercice au débit du compte 486.

Technique comptable

En fin d'exercice, transfert des charges ne relevant pas de l'exercice

- Débit 486 Charges constatées d'avances
- Crédit compte de charges intéressé (ordre de reversement)

En début d'exercice suivant, contre-passation de cette écriture pour faire supporter la charge à l'exercice

- Débit compte de charges intéressé (mandat)
- Crédit 486 Charges constatées d'avances

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial des dépenses, à comptabiliser directement au compte 486 la quote-part des charges se rapportant à un exercice ultérieur.

En cas de besoin, le compte 486 est subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 6.

L'ensemble de la procédure budgétaire et comptable des charges constatées d'avance est décrit au chapitre relatif aux opérations de fin d'exercice

Compte 487 Produits constatés d'avance

Le compte 487 enregistre le montant des produits comptabilisés dans l'exercice, mais concernant des exercices ultérieurs.

En effet, si les comptes de la classe 7 enregistrent tous les produits au fur et à mesure de leur naissance, certains d'entre eux sont imputables à des exercices ultérieurs.

Pour rétablir le résultat de l'exercice, les produits de l'exercice suivant sont transférés au compte 487 au vu d'un ordre d'annulation ou de réduction de recettes par le débit du compte intéressé de la classe 7. A l'ouverture de l'exercice suivant, cette écriture est contre-passée.

Technique comptable

En fin d'exercice, transfert des produits constatés d'avance

- Débit compte de produits intéressé (ordre de réduction de titre)
- Crédit compte 487 produits constatés d'avances

En début d'exercice suivant, contre-passation de cette écriture pour comptabiliser le produit dans l'exercice auquel il se rapporte

- Débit compte 487 produits constatés d'avances
- Crédit compte de produits intéressé (titre de recettes)

Un autre procédé de comptabilisation consiste, lors de l'enregistrement initial de l'ordre de recettes, à affecter directement au compte 487 la quote-part des produits se rapportant à un exercice ultérieur.

En cas de besoin, le compte 487 peut être subdivisé conformément à la nomenclature de la classe 7.

L'ensemble de la procédure budgétaire et comptable des charges constatées d'avance est décrit au chapitre relatif aux opérations de fin d'exercice.

COMPTE 49 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS

Les conditions générales de forme et de fond auxquelles est subordonnée la constitution des provisions sont exposées dans les commentaires des comptes 681, 686 et 687.

S'agissant des provisions pour dépréciation des comptes de tiers, il y a lieu de rappeler que ne sont admises ni les provisions calculées en appliquant un abattement ou un pourcentage forfaitaire au montant total des créances à recouvrer, ni les provisions fondées sur la perspective d'une crise économique qui donnerait à penser que certains débiteurs risquent d'éprouver des difficultés pour s'acquitter de leurs dettes.

En revanche, une provision pour dépréciation des créances contentieuses est possible lorsque le débiteur est en liquidation judiciaire ou lorsque sa situation ne permet pas d'espérer qu'il pourra se libérer intégralement.

Le compte 49 présente les subdivisions suivantes :

- 491 - Provisions pour dépréciation des comptes de clients et étudiants
 - 4911 - Clients divers
 - 4912 - Étudiants
- 495 - Provisions pour dépréciation des comptes du groupe et des associés
 - 4951 - compte du groupe
 - 4958 - Opérations faites en commun et en GIE
- 496 - Provision pour dépréciation des comptes de débiteurs divers
 - 4962 - Créances sur cessions d'immobilisations
 - 4965 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
 - 4967 - Autres comptes débiteurs

Les mouvements imputés à ces comptes correspondent à des écritures budgétaires d'ordre.

Technique comptable

En fin d'exercice, constitution de la provision

- Débit 6817 Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) (mandat), ou
- Débit 6876 Dotations aux provisions pour dépréciations exceptionnelles (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 49

Reprise de la provision : provision devenue en tout ou partie sans objet, provision exagérée, réalisation du risque de non-recouvrement couvert par la provision ¹⁹

- Débit subdivision intéressée du compte 49
- Crédit 7817 Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement) (titre de recettes), ou
- Crédit 7876 Reprises sur provisions pour dépréciations exceptionnelles (titre de recettes)

5. COMPTES DE CLASSE 5 : COMPTES FINANCIERS

Les comptes financiers enregistrent des mouvements de valeurs en espèces, chèques, ainsi que les opérations faites avec les banques, établissements financiers et assimilés, les agents de change, etc. par extension, ils comprennent les comptes relatifs aux valeurs mobilières de placement.

La classe 5 comporte les comptes suivants :

- 50 - Valeurs mobilières de placement
- 51 - Banques, établissements financiers et assimilés
- 53 - Caisse
- 54 - Régies d'avances et accreditifs
- 58 - Virements internes
- 59 - Provisions pour dépréciation des comptes financiers

Les subdivisions, ainsi que le mode de comptabilisation sont exposés à propos de l'examen de chaque compte.

¹⁹ créances ayant fait l'objet d'une des procédures prévues par l'article 165 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur le comptabilité publique.

COMPTE 50 VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Par valeurs mobilières de placement, le plan comptable général désigne les titres acquis en vue de réaliser un gain en capital à brève échéance, par opposition aux titres immobilisés décrits au compte 27. Le compte 50 enregistre les mouvements de titres dont l'établissement possède la libre disposition.

En revanche, les titres grevés d'affectation spéciale ou dont l'aliénation est soumise à des conditions particulières sont inscrits au compte 27.

Le compte 50 présente les subdivisions suivantes :

- 503 - Actions
- 504 - Autres titres conférant un droit de propriété
- 506 - Obligations
- 507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme
- 508 - Autres valeurs mobilières de placement et autres créances assimilées
 - 5081 - Autres valeurs mobilières
 - 5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées
- 509 - Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées

COMPTE 503 ACTIONS

Le montant porté en comptabilité est le prix pour lequel les titres ont été acquis ou la valeur déterminée par les termes du contrat d'acquisition. Les frais d'acquisition en sont exclus ; ils sont inscrits dans les charges de l'exercice (compte 627 « Services bancaires et assimilés »).

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur d'autres titres.

En matière de cession, les titres les plus anciens sont réputés vendus les premiers.

Technique comptable

Achats

- Débit 503 Actions
- Crédit 464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement

Cession d'actions

Pour le prix de cession

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

Pour le montant de la valeur d'acquisition

- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 50 Valeurs mobilières de placement

Lorsque le prix de cession est supérieur à la valeur patrimoniale d'intégration (constatation de la plus value égal au solde créditeur du 465)

- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement (titre de recettes)

Lorsque le prix de cession est inférieur à la valeur patrimoniale d'intégration (constatation de la moins value égal au solde débiteur du compte 465)

- Débit 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement (mandat)
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

COMPTE 504 AUTRES TITRES CONFÉRANT UN DROIT DE PROPRIÉTÉ

COMPTE 506 OBLIGATIONS

COMPTE 507 BONS DU TRÉSOR ET BONS DE CAISSE À COURT TERME

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur des obligations et des bons du Trésor.

COMPTE 508 AUTRES VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENTS ET AUTRES CRÉANCES ASSIMILÉES

Compte 5081 Autres valeurs mobilières

Les écritures comptables relatives aux opérations d'acquisition ou de cession d'actions sont applicables aux opérations similaires effectuées sur les autres valeurs mobilières.

Compte 5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées

La créance d'intérêts est acquise à la date d'échéance du coupon. Toutefois, les fruits civils s'acquérant jour par jour (code civil, art 586), les intérêts courus et non échus à la clôture de l'exercice constituent des produits à recevoir rattachés au compte de valeurs mobilières, correspondant en l'occurrence au compte 5088.

Technique comptable

Écritures de fin d'exercice

- Débit 5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées
- Crédit 764 Valeurs mobilières de placement (titre de recettes)

Écritures à l'échéance

Constatation des intérêts courus

- Débit 463 Autres débiteurs divers
- Crédit 5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées, pour la part des intérêts courus non échus constatés à la fin de l'exercice
- Crédit 764 Valeurs mobilières de placement, pour la part de l'exercice (titre de recettes)

Encaissement des intérêts

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 463 Autres débiteurs divers

N.B. Les prélèvements fiscaux sur les produits des placements à revenu fixe sont opérés par l'établissement payeur, mais ils sont à la charge du bénéficiaire des revenus qui doit enregistrer d'une part, en produits, les intérêts bruts acquis et d'autre part, en charges, le prélèvement forfaitaire les concernant au compte 6358 "Autres droits".

COMPTE 509 VERSEMENTS RESTANT À EFFECTUER SUR VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT NON LIBÉRÉES

Est comptabilisée à ce compte la partie non encore libérée des valeurs mobilières de placement acquises par l'établissement. En effet, que les valeurs soient entièrement libérées ou non, c'est leur prix d'acquisition total (partie libérée + partie non libérée) qui doit être comptabilisé.

Technique comptable

Comptabilisation de la partie non encore libérée

- Débit subdivision intéressée du compte 50 (503 à 508)
- Crédit 509 Versements restant à effectuer sur VMP non libérées

Lors de la libération des titres

- Débit 509 Versements restant à effectuer sur VMP non libérées
- Crédit 464 Dettes sur acquisitions de VMP, ou
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 51 BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS

Le compte 51 présente les subdivisions suivantes :

511 - Valeurs à l'encaissement

- 5112 - Chèques bancaires à encaisser
- 5113 - Chèques vacances à l'encaissement
- 5114 - Chèques postaux à encaisser
- 5115 - Cartes bancaires à l'encaissement
- 5117 - Chèques impayés
- 5118 - Autres valeurs à l'encaissement

512 - Banques

- 5121 - Comptes en monnaie nationale
- 5124 - Comptes en monnaies étrangères

514 - Chèques postaux

- 5141 - Chèques postaux
- 5419 - Chèques postaux à payer

515 - Trésor

- 5151 - Compte au Trésor
- 5159 - Chèques à payer

517 - Autres organismes financiers

518 - Intérêts courus

COMPTE 511 VALEURS À L'ENCAISSEMENT

Les écritures exposées ci-dessous sont générales, les aspects relatifs aux chèques vacances, aux chèques postaux, à la carte bancaire et aux impayés font l'objet de développements particuliers.

Technique comptable

Remise de valeurs à l'encaissement

- Débit subdivision intéressée du compte 511
- Crédit compte de tiers intéressé

Comptabilisation des encaissements

- Débit 512 Banques, ou
- Débit 514 Chèques postaux, ou
- Débit 515 Trésor
- Crédit subdivision intéressée du compte 511

Compte 5113 Chèques vacances à l'encaissement

Les chèques vacances constituent un moyen de règlement dont l'acceptation par les établissements publics nationaux est soumise à l'autorisation expresse du bureau 5B de la direction générale de la Comptabilité publique, sous réserve que l'établissement qui en fait la demande obtienne l'agrément de l'Agence nationale pour les chèques vacances (ANCV). Sont notamment concernés par ce mode de règlement les droits d'entrée dans les musées nationaux des EPSCP.

Technique comptable

Remise de chèques vacances à l'encaissement

- Débit 5113 Chèques vacances à l'encaissement
- Crédit compte de tiers intéressé

Comptabilisation des encaissements

- Débit 512 Banques, ou
- Débit 514 Chèques postaux, ou
- Débit 515 Trésor, pour le montant effectivement encaissé,
- Débit 6685 Charges financières provenant de l'encaissement des chèques vacances, pour le montant de la commission prélevée par l'ANCV (mandat)
- Crédit 5113 Chèques vacances à l'encaissement, pour la totalité de la somme

Compte 5114 - Chèques postaux à encaisser

Ce compte n'est utilisé que lors d'un paiement par mandat-cash

Technique comptable

Remise du mandat-cash

- Débit 5114 Chèques postaux à encaisser
- Crédit compte de tiers intéressé

Réception de l'avis de crédit

- Débit 5141 Chèques postaux
- Crédit 5114 Chèques postaux à encaisser

Compte 5115 Cartes bancaires à l'encaissement

Les agents comptables des EPSCP peuvent recouvrer au comptant les recettes par carte bancaire sans autorisation préalable. L'ensemble de cette procédure est précisée par les instructions de la direction générale de la Comptabilité publique n° 89-113-A8-K1 PR du 11 décembre 1989 et n° 90-1-M9 du 4 janvier 1990.

Technique comptable

Encaissements par l'agent comptable

Opération effectuée quotidiennement lors de la remise des justificatifs à l'agent comptable, pour le montant total des recettes encaissées

- Débit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement
- Crédit 4718 Autres recettes à classer

A réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec le relevé reçu du centre de traitement

- Débit 4731 Dépenses payées avant ordonnancement, pour le montant de la commission prélevée par le GIE
- Débit 514 Chèques postaux, ou
- Débit 515 Trésor, pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement
- Crédit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement

Constatation de la commission

- Débit 6272 Commissions sur cartes bancaires, pour le montant de la commission (mandat)
- Crédit 4731 Dépenses payées avant ordonnancement, pour le montant de la commission prélevée par le GIE

Émission des titres de recettes

- Débit 4718 Autres recettes à classer
- Crédit compte de classe 7 intéressé

Encaissements réalisés par un régisseur sur le compte de l'agent comptable

Chez le régisseur

- constatation des recettes à l'arrêté de caisse

- Débit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement
- Crédit compte de classe 7 intéressé

- le lendemain de l'encaissement, le régisseur adresse à l'agent comptable le ticket attestant le transfert de recettes sur le GIE carte bancaire, ainsi que le double des facturettes

- Débit 545 Régies de recettes
- Crédit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement

Chez l'agent comptable

- quotidiennement, à réception du transfert du GIE et du double des facturettes, pour le montant du transfert

- Débit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement
- Crédit 545 Régies de recettes

à réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec le relevé reçu du centre de traitement

- Débit 4731 Dépenses payées avant ordonnancement, pour le montant de la commission prélevée par le GIE
- Débit 514 Chèques postaux, ou
- Débit 515 Trésor, pour la somme effectivement portée par le teneur de compte au crédit du compte de l'établissement
- Crédit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement

Encaissement par un régisseur sur un compte ouvert à son nom

Constatation des recettes à l'arrêté de caisse

- Débit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement
- Crédit compte de classe 7 intéressé

Quotidiennement, à réception de l'avis de crédit émis par le teneur de compte et après rapprochement avec l'avis de crédit émis par le centre de traitement

- Débit 514 Chèques postaux ou 515 Trésor, pour le montant net versé au compte
- Débit 627 Commissions sur cartes bancaires, pour le montant de la commission
- Crédit 5115 Cartes bancaires à l'encaissement, pour le montant total encaissé

Compte 5117 Chèques impayés

Ce compte est destiné à suivre la régularisation des chèques impayés qui doit intervenir dans les meilleurs délais.

Technique comptable

Constatation des effets impayés

- Débit 5117 Chèques impayés
- Crédit 5112 Chèques bancaires à encaisser, ou
- Crédit 5114 Chèques postaux à encaisser

Régularisation en numéraire

- Débit 531 Caisse
- Crédit 5117 Chèques impayés

Si le chèque est représenté en l'état ou si le redevable établit un nouveau chèque

- Débit 5112 Chèques bancaires à encaisser ou Débit 5114 Chèques postaux à encaisser
- Crédit 5117 Chèques impayés

S'il n'y a pas régularisation, l'apurement du compte 5117 est effectué dans les conditions énoncées ci-après.

Le règlement par chèque n'entraînant pas novation, le non-paiement d'un chèque pour défaut de provision laisse subsister la créance originaire avec toutes ses garanties. Cependant, lorsque le chèque a été présenté à l'encaissement en dehors des délais légaux et que la provision a péri du fait du tireur, la partie versante est libérée et seule la responsabilité de l'agent comptable peut être mise en cause.

Dans les autres cas, le redevable se trouve placé vis-à-vis de l'établissement dans la même situation que celle qu'il avait lors du versement du chèque, sans préjudice des diverses sanctions dont il peut être frappé.

En cas de non-paiement d'un chèque, les écritures de régularisation diffèrent selon que l'effet a été remis en règlement de droits constatés ou d'objets mobiliers ou de valeurs déjà délivrés.

Dans le premier cas, il convient d'annuler purement et simplement l'opération en débitant le compte crédité à tort par le crédit du compte 5117. Cette écriture d'annulation a pour but de rétablir la créance contentieuse au compte de tiers intéressé et de permettre à l'agent comptable d'en poursuivre le recouvrement à l'issue du délai accordé au tireur pour régulariser son paiement.

En revanche, lorsque des objets mobiliers ou des valeurs au porteur sont délivrés contre remise de chèques, les écritures ne subissent aucune modification. En cas de défaillance du tireur, il appartient à l'agent comptable de demander l'autorisation d'imputer le montant de l'effet au compte 429 "Déficits et débits des comptables et régisseurs" et de solliciter la décharge ou la remise gracieuse de la somme dont il reste responsable. Le compte 429 est ensuite apuré dans les conditions prévues ci-dessus.

COMPTE 512 BANQUES

Conformément à l'article 40 du décret du 14 janvier 1994, les fonds des EPSCP sont déposés au Trésor. Toutefois, cet article prévoit la possibilité pour ces EPSCP de déposer des fonds dans un établissement financier agréé, sur dérogation du ministre chargé du budget.

Par établissement financier agréé, il y a lieu de considérer qu'il s'agit de tout établissement financier ayant reçu l'agrément prévu par l'article 15 de la loi n°84-46 du 24 janvier 1984 modifiée relative à l'activité et au contrôle des établissements de crédit. La liste de ces établissements fait l'objet d'une publication au Journal Officiel.

Il est précisé que le compte 5124 retrace les comptes tenus en monnaies étrangères converties.

Technique comptable

Encaissement

- Débit subdivision intéressée du compte 512
- Crédit 5112 Chèques bancaires à encaisser, ou
- Crédit compte de tiers intéressé

Païement

- Débit compte de tiers intéressé
- Crédit subdivision intéressée du compte 512

COMPTE 514 CHÈQUES POSTAUX

Compte tenu des termes de l'article 40 du décret du 14 janvier 1994, l'utilisation des chèques postaux par les EPSCP doit être limitée aux opérations nécessitant le recours à ce compte, les virements reçus en paiement de droits (comme par exemple les mandats internationaux), le recours au mandat-cash.

Compte 5141 Chèques postaux

Technique comptable

Encaissement d'un virement

- Débit 5141 Chèques postaux
- Crédit compte de tiers intéressé

Païement par mandat-cash

- Débit 5114 Chèques postaux à encaisser
- Crédit compte de tiers intéressé

puis à réception de l'avis de crédit

- Débit 5141 Chèques postaux
- Crédit 5114 Chèques postaux à encaisser,

Compte 5149 Chèques postaux à payer

La tenue du compte 5149 est destinée à faciliter l'ajustement du compte de chèques postaux. En effet, il permet de comptabiliser les chèques postaux émis par l'établissement et non débités du compte.

Technique comptable

Mise en paiement

- Débit compte de tiers intéressé
- Crédit 5149 Chèques postaux à payer

Réception de l'avis de débit

- Débit 5149 Chèques postaux à payer
- Crédit 5141 Chèques postaux

COMPTE 515 TRÉSOR

Compte 5151 Compte au Trésor

Technique comptable

Encaissement d'un virement

- Débit 5151 Compte au Trésor
- Crédit compte de tiers intéressé

Paiement par chèque bancaire ou par chèque postal

- Débit 5112 ou 5114 Chèques bancaire à encaisser
- Crédit compte de tiers intéressé

puis à réception de l'avis de crédit

- Débit 5151 Compte au Trésor
- Crédit 5112 Chèques bancaire à encaisser

NB : les EPSCP disposant d'un compte à terme au Trésor ouvrent une subdivision spécifique au compte 515 pour enregistrer leurs placements sur ce compte.

Compte 5159 Chèques à payer

La tenue du compte 5159 est destinée à faciliter l'ajustement du compte au Trésor. En effet, il permet de comptabiliser les chèques émis par l'établissement sur leur compte de dépôt de fonds au Trésor et non débités du compte.

Technique comptable

Mise en paiement

- Débit compte de tiers intéressé
- Crédit 5159 Chèques à payer

Réception de l'avis de débit

- Débit 5159 Chèques à payer
- Crédit 5151 Compte au Trésor

COMPTE 517 AUTRES ORGANISMES FINANCIERS

Ce compte fonctionne dans les mêmes conditions que les comptes 514 Chèques postaux et 515 Trésor.

COMPTE 518 INTÉRÊTS COURUS

Il peut s'agir soit d'intérêts à payer, soit d'intérêts à recevoir.

Technique comptable

Constatation de produits d'intérêts

- Débit 518 Intérêts courus
- Crédit subdivision intéressée du compte 761

Constatation des charges d'intérêts

- Débit subdivision intéressée du compte 661
- Crédit 518 Intérêts courus

COMPTE 53 CAISSE

L'article 44 du décret du 29 décembre 1962 modifié précise qu'un poste comptable dispose d'une seule caisse.

COMPTE 531 CAISSE

Technique comptable

Encaissement d'espèces

- Débit 531 Caisse
- Crédit compte de tiers intéressé ou du compte 54

Décaissement d'espèces

- Débit du compte de tiers intéressé ou du compte 54
- Crédit 531 Caisse

Le solde du compte 531 est toujours débiteur ou nul. Pour les virements internes de fonds, voir le compte 585.

COMPTE 54 RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS

Le compte 54 présente les subdivisions suivantes :

541 - Comptables secondaires

543 - Régies d'avances

545 - Régies de recettes

548 - Avances pour menues dépenses

COMPTE 541 COMPTABLES SECONDAIRES

Le compte 541 retrace uniquement les opérations *de transfert de fonds* entre agents comptables principaux et agents comptables secondaires. L'intégration par l'agent comptable principal des opérations d'exécution budgétaire des agents comptables secondaires est effectuée par l'intermédiaire du compte 181 "Comptes de liaison des établissements".

Technique comptable

Transfert de fonds aux comptables secondaires

- Débit 541 Comptables secondaires
- Crédit compte 51 ou compte 53

Réception des fonds transmis par les comptables secondaires

- Débit compte 51 ou compte 53
- Crédit 541 Comptables secondaires

COMPTE 543 RÉGIES D'AVANCES

Ce compte traduit les relations entre le régisseur d'avances et l'agent comptable.

L'arrêté du 19 janvier 1994 précise la réglementation applicable aux régies d'avances des EPSCP.

Il est rappelé que les pièces justificatives des dépenses payées par les régisseurs, au moyen des avances faites à ce régisseur par l'agent comptable, doivent être remises à l'agent comptables dans le délai maximum d'un mois à compter de la date de paiement.

Technique comptable

Comptabilisation de l'avance consentie aux régisseurs (avance initiale ou reconstitution de l'avance)

- Débit 543 Régies d'avances
- Crédit compte 51 ou compte 53

Comptabilisation des dépenses à vérifier sur production de justificatifs par les régisseurs

- Débit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier
- Crédit 543 Régies d'avances

puis

- Débit d'un compte de tiers pour les dépenses ordonnancées pendant la période complémentaire, ou
- Débit d'un compte de charges pour les dépenses de l'exercice
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Rejets de dépenses des régisseurs

- Débit 543 Régies d'avances
- Crédit 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier

Réductions ou suppressions d'avances

- Débit compte 51 ou compte 53
- Crédit 543 régies d'avances

Le solde du compte 543 est égal à la somme des avances faites aux régisseurs.

COMPTE 545 RÉGIES DE RECETTES

Ce compte traduit les relations entre le régisseur et l'agent comptable.

L'arrêté du 19 janvier 1994 précise la réglementation applicable aux régies de recettes des EPSCP.

Les régisseurs doivent au moins une fois par mois verser l'intégralité des produits qu'ils ont recouvrés.

La stricte application de cette règle les conduirait à vider leur caisse et à solder leur compte courant postal. Les opérations réalisées au compte 545 permettent de pallier cet inconvénient. Son solde débiteur représente le montant des disponibilités de caisse conservées par les régisseurs.

Technique comptable

Mise en place du fonds de caisse initial

- . Débit 545 Régies de recettes
- . Crédit 531 Caisse

Comptabilisation des fonds transférés par les régisseurs de recettes

- . Débit compte 51 ou compte 53
- . Crédit 545 Régies de recettes

Comptabilisation des produits perçus par les régisseurs à réception des pièces justificatives

- . Débit 545 Régies de recettes
- . Crédit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier
- . puis,
- . Débit 4715 Recettes des régisseurs à vérifier
- . Crédit d'un compte de tiers pour les recettes ordonnancées pendant la période complémentaire, ou
- . Crédit d'un compte de produits pour les recettes de l'exercice

COMPTE 548 AVANCES POUR MENUES DÉPENSES

Fonctionnant comme le compte 543, le compte 548 enregistre les avances confiées à titre permanent ou occasionnel à certains agents pour le règlement au comptant des menues dépenses et dont le faible montant ne justifie pas l'institution d'une régie. Le montant de ces avances, qui ne peut excéder 300 € est fixé par décision de l'ordonnateur sur avis favorable de l'agent comptable.

Technique comptable

Comptabilisation des avances consenties

- . Débit 548 Avances pour menues dépenses
- . Crédit compte de disponibilités

Comptabilisation des dépenses acceptées au vu de pièces justificatives

- . Débit 4721 Dépenses payées avant ordonnancement
- . Crédit 548 Avances pour menues dépenses

Comptabilisation des dépenses rejetées

- . Débit 548 Avances pour menues dépenses
- . Crédit 4721 Dépenses payées avant ordonnancement

Réductions ou suppressions d'avances

- . Débit compte de disponibilités
- . Crédit 548 Avances pour menues dépenses

COMPTE 58 VIREMENTS INTERNES

Les comptes de virements internes sont des comptes de passage utilisés pour la comptabilisation pratique d'opérations au terme desquelles ils doivent se trouver soldés. Ces comptes sont notamment destinés à permettre la centralisation, sans risque de double emploi, des virements de fonds d'un compte de disponibilités (caisse ou banque) à un autre compte de disponibilités (banque ou caisse).

Le compte 58 présente les subdivisions suivantes :

581 - Virements internes de comptes

585 - Virements internes de fonds

COMPTE 581 VIREMENTS INTERNES DE COMPTES

Ce compte peut être utilisé par les établissements tenant leur comptabilité selon le système dit "centralisateur".

Il est simultanément débité et crédité lorsqu'une même opération est portée au débit sur un journal divisionnaire et au crédit sur un autre journal divisionnaire (le solde du compte est toujours nul).

COMPTE 585 VIREMENTS INTERNES DE FONDS

Il est utilisé pour les mouvements internes de fonds. Son solde est soit débiteur, soit nul.

Technique comptable

Décaissement

- Débit 585 Virements internes de fonds
- Crédit 531 Caisse
- et parallèlement
- Débit 5151 Compte au trésor
- Crédit 585 Virements internes de fonds

Approvisionnement de la caisse

- Débit 585 Virements internes de fonds
- Crédit 5151 Compte au trésor
- et parallèlement
- Débit 531 Caisse
- Crédit 585 Virements internes de fonds

COMPTE 59 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS

Le compte 59 est subdivisé comme suit :

590 - Provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement

5903 - Actions

5904 - Autres titres conférant un droit de propriété

5906 - Obligations

5908 - Autres valeurs mobilières de placement et autres créances assimilées

Technique comptable

Constitution de provision

- Débit 68665 Dotations aux provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement
- Crédit subdivision intéressée du compte 590

Reprise d'une provision en tout ou partie sans objet (notamment en cas de cession)

- Débit subdivision intéressée du compte 590
- Crédit 78665 Reprises sur provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement

Les écritures de provisions pour dépréciation des comptes financiers constituent des écritures budgétaires d'ordre.

6. COMPTES DE CLASSE 6: COMPTES DE CHARGES

6.1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

La classe 6 groupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les charges par nature qui se rapportent à l'exploitation normale et courante de l'établissement, à sa gestion financière et à ses opérations exceptionnelles.

Les charges d'exploitation normales et courantes sont enregistrées sous les comptes 60 à 65.

Les charges rattachées à la gestion financière figurent sous le compte 66.

Les charges relatives à des opérations exceptionnelles sont inscrites sous le compte 67.

Quand une charge revêt à la fois un caractère financier et un caractère exceptionnel, c'est le caractère financier qui est prépondérant.

Le compte 68 "Dotations aux amortissements et aux provisions" comporte des subdivisions distinguant les charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Les charges afférentes à des opérations concernant des exercices antérieurs sont comptabilisées dans chacun des comptes de la classe 6 correspondant à leur nature.

Les comptes de la classe 6 enregistrent le montant de la charge budgétaire, c'est à dire les montants facturés par les fournisseurs hors taxes récupérables.

Les comptes 60 à 68 ne doivent pas en principe enregistrer de montants affectés à des investissements ou à des placements qui sont à inscrire directement dans les comptes :

- 20 Immobilisations incorporelles
- 21 Immobilisations corporelles
- 23 Immobilisations en cours
- 26 Participations et créances rattachées à des participations
- 27 Autres immobilisations financières
- 50 Valeurs mobilières de placement

Mais les établissements ne sont pas toujours en mesure de faire de telles distinctions au moment même où ils passent leurs écritures, soit qu'ils ne connaissent pas alors le caractère des sommes à enregistrer, soit qu'ils ignorent encore l'affectation qui sera donnée à ces sommes.

Dans ce cas, en fin d'exercice, afin de donner une affectation convenable aux dépenses à réimputer, ces dernières sont inscrites :

- soit au débit d'un compte de bilan par le crédit du compte 72 "Production immobilisée" ou par le crédit de la subdivision du compte 79 intitulée "Transfert de charges (autres que les immobilisations)";
- soit au débit d'un autre compte de charges par le crédit de la subdivision du compte 79 intitulée "Transfert de charges".

Enfin, pour faire apparaître l'ensemble des flux intervenus au cours de l'exercice, il convient d'enregistrer en classe 6 les différentes charges relatives à des comptes même lorsqu'elles sont déjà couvertes par des provisions. Dans ce cas, les provisions antérieurement constituées sont annulées par le crédit du compte 78 – « Reprises sur amortissements et provisions ».

6.2. DISPOSITIONS D'ORDRE PRATIQUE

Les mandats sont établis, récapitulés sur le bordereau journal des mandatements émis et adressés à l'agent comptable.

Si un mandat, déjà pris en charge par l'agent comptable, a été établi pour un montant inférieur aux droits du créancier, il est procédé à l'émission d'un mandat complémentaire traité dans les mêmes conditions que le mandat initial et portant référence à ce dernier.

Lorsque le mandat a été émis pour une somme supérieure aux droits du créancier, le mode de régularisation est différent suivant que la régularisation intervient avant ou après la clôture de l'exercice d'imputation de la dépense correspondante.

Avant la clôture de l'exercice

Un ordre de reversement portant référence au mandat erroné est établi. Il est numéroté dans une série unique par exercice commencée au numéro un. L'ordre de reversement est transmis à l'agent comptable à l'appui du bordereau d'émission des ordres de reversement.

Le rétablissement du crédit budgétaire correspondant résulte automatiquement de l'inscription par l'agent comptable du montant de l'ordre de reversement au crédit du compte de la classe 6 qui avait primitivement supporté la dépense, par le débit du compte :

- de tiers primitivement crédité (exemple : 4012 "Fournisseurs - exercice courant"), si le mandat n'a pas encore été payé ;
- de tiers intéressé (exemple : 4098 "Fournisseurs débiteurs - Rabais, remises et ristournes - avoirs non encore reçus" ou, par simplification, du compte 463 "Autres comptes débiteurs - titres de recettes à recouvrer"), si le mandat a déjà été payé.

Sous réserve que l'imputation budgétaire soit rigoureusement la même, il est également possible de procéder par voie de précompte à l'occasion d'une nouvelle liquidation. Ce mode de régularisation peut notamment être utilisé en matière de trop-perçu sur traitement.

En fin d'exercice, le total des bordereaux d'émission des ordres de reversement est déduit du total cumulé du dernier bordereau journal des mandats pour donner le total net des charges de l'exercice.

Après la clôture de l'exercice

Il est procédé à l'émission d'un titre de recettes au titre du chapitre budgétaire approprié selon que la régularisation se rattache à l'exploitation normale et courante de l'établissement, à sa gestion financière ou à ses opérations exceptionnelles.

Le titre de recettes est adressé à l'agent comptable à l'appui du bordereau d'émission des titres de recettes.

En contrepartie du crédit au compte budgétaire, l'agent comptable débite le compte 4011 « Fournisseurs - Exercices antérieurs » si le mandat n'a pas été réglé, ou 463 "Titres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer", si le mandat a déjà été payé.

La régularisation intervenant après la clôture de l'exercice ne donne pas lieu à rétablissement de crédits.

Les erreurs d'imputation de dépenses constatées au cours de l'exercice sont rectifiées dans les écritures de l'ordonnateur et dans celles de l'agent comptable.

A cet effet un certificat de réimputation en double exemplaire est adressé à l'agent comptable.

Aucun changement d'imputation ne peut être effectué après la clôture de l'exercice.

COMPTE 60 ACHATS ET VARIATION DES STOCKS

Le compte 60 comprend:

- Les comptes de variations de stocks (compte 603) ;
- les achats d'approvisionnement à stocker ainsi que de marchandises (comptes 601, 602 et 607);
- les achats d'approvisionnements non stockés (compte 606) ;
- les rabais, remises et ristournes sur achats (compte 609).

Le compte 60 présente les subdivisions suivantes :

601 - Achats stockés - Matières premières

- 6011 - Matière A
- 6012 - Matière B
- 6017 - Fournitures A, B, C

602 - Achats stockés - Autres approvisionnements

- 6021 - Matières consommables
 - 60211 - Carburant
- 6022 - Fournitures consommables
 - 60221 - Combustibles
 - 60222 - Produits d'entretien
 - 60223 - Fournitures d'atelier
 - 60224 - Fournitures de magasin
 - 60225 - Fournitures de bureau
 - 60228 - Autres fournitures consommables
- 6026 - Emballages stockés

603 - Variation des stocks

- 6031 - Variation des stocks de matières premières (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 601)
- 6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 602)
- 6037 - Variation des stocks de marchandises

604 - Achats d'études et prestations de service (incorporés aux ouvrages et aux produits)

605 - Achat de matériel, équipements et travaux (incorporés aux ouvrages et aux produits)

606 - Achats non stockés de matières et fournitures

- 6061 - Fournitures non stockables - eau, énergie
 - 60611 - Électricité
 - 60612 - Carburants et lubrifiants
 - 60613 - Gaz
 - 60614 - Chauffage sur réseau
 - 60617 - Eau
 - 60618 - Autres fournitures non stockables

- 6062 - Acquisitions de papier
- 6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement
- 6064 - Fournitures administratives
- 6065 - Linge, vêtements de travail
- 6067 - Fournitures et matériels d'enseignement et de recherche non immobilisés
- 6068 - Autres matières et fournitures non stockées

607 - Achats de marchandises

608 - Frais accessoires d'achat

609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats

- 6091 - De matières premières
- 6092 - D'autres approvisionnements
- 6094 - D'études et de prestations de services
- 6095 - De matériels, équipements et travaux
- 6096 - D'approvisionnements non stockés
- 6097 - De marchandises
- 6098 - Rabais, remises, ristournes obtenus non affectés

COMPTE 601 ACHATS STOCKÉS - MATIÈRES PREMIÈRES

COMPTE 602 ACHATS STOCKÉS - AUTRES APPROVISIONNEMENTS

COMPTE 607 ACHATS DE MARCHANDISES

Les achats sont classés selon les critères retenus pour la nomenclature des stocks : ainsi les comptes d'achats 601, 602, 607 correspondent aux comptes 31, 32 et 37.

Ces comptes sont présentés dans l'ordre adopté à l'égard des stocks et comportent les mêmes sous-comptes.

Les achats, comme les stocks, sont classés en fonction d'une nomenclature propre à l'établissement, dont les modalités d'établissement et de compatibilité avec la nomenclature officielle de biens et services sont identiques à celles déjà énoncées à l'occasion du fonctionnement des comptes de la classe 3.

Le prix auquel doivent être comptabilisées les opérations d'achats s'entend généralement du prix facturé, net de taxe récupérable auquel s'ajoutent notamment les droits de douane afférents aux biens acquis (prix rendu frontière).

Les achats sont comptabilisés déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures.

En principe, même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 « Escomptes obtenus ». Par mesure de simplification, la dépense peut néanmoins être mandatée pour le montant net, après escompte.

Par ailleurs, les frais accessoires d'achat payés à des tiers sont comptabilisés dans les comptes de charges correspondant à leur nature. Toutefois, les établissements ont la faculté de comptabiliser directement ces frais accessoires (transport, commissions, assurances) à l'ensemble des comptes d'achats susvisés et non aux comptes de charges par nature, lorsque les charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou d'approvisionnements. Le compte 608 « Frais accessoires d'achat » peut également être utilisé pour permettre aux EPSCP de fournir plus facilement le détail des frais accessoires incorporés aux achats de l'exercice.

En fin d'exercice, lorsque l'établissement a reçu les marchandises ou les matières et que la facture correspondante n'a pas été reçue, il convient, pour ne pas fausser les résultats, de débiter les comptes d'achats susvisés par le crédit du compte 408 « Fournisseurs - factures non parvenues ».

Technique comptable

Achats en cours d'exercice

- . Débit 601 ou 602 ou 607
- . Crédit 4012 Fournisseurs - Exercice courant

Opérations de fin d'exercice, lorsque l'établissement a reçu les marchandises ou les matières mais pas la facture correspondante

- . Débit 601 ou 602 ou 607
- . Crédit 408 Fournisseurs - Factures non parvenues

COMPTE 603 VARIATION DES STOCKS (APPROVISIONNEMENTS, MARCHANDISES)

L'utilisation du compte 60 est étendue à la comptabilisation des variations de stocks par ouverture d'un compte 603 dont la ventilation est calquée sur celle des stocks d'approvisionnement : les variations dans l'exercice des comptes 31, 32, 37 sont enregistrées dans les comptes 6031, 6032, 6037.

Le compte 603 est réservé à l'enregistrement des variations de stocks d'approvisionnement et de marchandises.

Les soldes des subdivisions du compte 603 (6031, 6032, 6037) concrétisent la différence existant entre la valeur des stocks d'approvisionnement et de marchandises à la clôture de l'exercice et la valeur des dits stocks à la clôture de l'exercice précédent, c'est-à-dire la différence de valeur entre le stock final, dit stock de sortie, et le stock initial, dit stock d'entrée, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

Ces comptes de variation des stocks sont débités pour les éléments qui les concernent, de la valeur du stock initial et crédités de la valeur du stock final. Ces opérations constituent des opérations d'ordre budgétaire. En conséquence, le solde du compte 603 représente la variation globale de la valeur du stock entre le début et la fin de l'exercice.

Les soldes des comptes 6037, d'une part, 6031 et 6032, d'autre part, peuvent être créditeurs ou débiteurs. Ils figurent dans le modèle de compte de résultat comme comptes correcteurs en moins ou en plus des achats de marchandises, d'une part, de matières premières et consommables, d'autre part.

Le compte 603 ne fait pas l'objet de prévisions budgétaires. Les variations constatées au débit ou au crédit du compte financier font l'objet d'inscriptions correspondantes en crédits de régularisation pour les charges et en plus-values pour les produits.

COMPTE 604 ACHATS D'ÉTUDES ET DE PRESTATIONS DE SERVICES (INCORPORÉS AUX OUVRAGES ET AUX PRODUITS)

COMPTE 605 ACHATS DE MATÉRIEL, ÉQUIPEMENT ET TRAVAUX (INCORPORÉS AUX OUVRAGES ET AUX PRODUITS)

Les biens et services sous-traités qui s'intègrent dans le cycle de production de l'établissement sont inscrits dans les achats au débit des comptes 604 et 605. Les autres achats de sous-traitance sont classés dans les services extérieurs, au compte 611 « Sous-traitance générale ».

COMPTE 606 ACHATS D'APPROVISIONNEMENTS NON STOCKÉS

Le compte 606 regroupe tous les achats non stockables (eau, énergie) ou non stockés par l'établissement tels que ceux afférents à des fournitures qui ne passent pas par un compte de magasin et dont les existants sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au compte 486, au vu de l'ordre de reversement émis à cet effet.

Les achats sont comptabilisés, déduction faite des rabais et remises déduits du montant des factures.

En principe, même lorsqu'ils sont déduits sur la facture d'achat, les escomptes de règlement sont comptabilisés au crédit du compte 765 « Escomptes obtenus ». Par simplification, la dépense pourra néanmoins être ordonnancée pour le montant net, après escompte.

Le prix auquel doivent être comptabilisées les opérations d'achat s'entend généralement du prix facturé net de taxe récupérable, auquel s'ajoutent notamment les droits de douane afférents aux biens acquis (prix rendu frontière).

La technique comptable est la même que celle exposée ci-dessus aux comptes 601, 602 et 607.

COMPTE 607 ACHATS DE MARCHANDISES

Ce compte enregistre les achats de biens effectués par l'entreprise et destinés à être revendus en l'état (voir compte 707 « Ventes de marchandises »).

COMPTE 608 FRAIS ACCESSOIRES D'ACHAT

Les établissements ont la possibilité de comptabiliser directement les frais accessoires d'achat payés à des tiers au compte 608 et non aux comptes de charges par nature (transports, commissions, frais de transit, assurances), lorsque ces charges peuvent être affectées de façon certaine à telle ou telle catégorie de marchandises ou de matières.

En fin d'exercice, devra être fourni dans l'annexe le détail par nature des frais accessoires incorporés aux achats de l'exercice.

COMPTE 609 - RABAIS, REMISES ET RISTOURNES OBTENUS SUR ACHATS

Le compte 609 enregistre les rabais, remises et ristournes sur achats obtenus des fournisseurs et dont le montant, non déduit des factures d'achats, n'est connu que postérieurement au mandatement de ces factures.

Technique comptable

Constatation du rabais

- Débit du compte de tiers intéressé, ou
- Débit d'un compte de disponibilités
- Crédit subdivision intéressée du compte 609 (ordre de reversement)

Dans le cas des retours sur achats, la subdivision intéressée est celle ayant supporté initialement la dépense (classe 6 ou classe 2)

COMPTE 61 - SERVICES EXTÉRIEURS

Le compte 61 décrit d'une part, les achats de sous-traitance et d'autre part, les charges externes autres que les achats d'approvisionnements et de sous-traitance en relation avec l'investissement.

Le compte 61 présente les subdivisions suivantes :

611 - Sous-traitance générale

612 - Redevances de crédit-bail

6122 - Crédit bail mobilier (peut être subdivisé comme le compte 21)

6125 - Crédit bail immobilier (peut être subdivisé comme le compte 21)

613 - Locations

6132 - Locations immobilières (peut être subdivisé comme le compte 21)

6135 - Locations mobilières (peut être subdivisé comme le compte 21)

6136 - Mali sur emballages restitués

614 - Charges locatives et de copropriété

615 - Travaux d'entretien et de réparations

6152 - Sur biens immobiliers (à subdiviser comme le compte 21)

6155 - Sur biens mobiliers (à subdiviser comme le compte 21)

6156 - Maintenance (à subdiviser comme le compte 21)

616 - Primes d'assurance

617 - Études et recherches

618 - Divers

6181 - Documentation générale et administrative

6183 - Documentation technique et bibliothèque

61831 - Abonnements

618311 - Français

618312 - Étrangers

61832 - Ouvrages

618321 - Français

618322 - Étrangers

61833 - Ouvrages électroniques

618331 - Français

618332 - Étrangers

6184 - Reprographie

6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences

619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs

COMPTE 611 - SOUS-TRAITANCE GÉNÉRALE

Sont enregistrées au débit du compte 611 les factures de sous-traitance autres que celles incorporées directement aux ouvrages, travaux et produits fabriqués et inscrites aux comptes 604 ou 605.

COMPTE 612 - REDEVANCES DE CRÉDIT BAIL

Le crédit-bail, moyen de financement des immobilisations, donne à l'utilisateur du bien d'une part, un droit de jouissance et d'autre part, la possibilité d'acquérir le bien concerné soit en fin de contrat, soit au terme de périodes fixées à l'avance, moyennant le paiement du prix convenu.

Les sommes versées par l'utilisateur du bien avant qu'il n'en devienne propriétaire sont dénommées redevances ou loyers.

Le bien ne doit pas figurer à l'actif de l'établissement utilisateur tant qu'il n'a pas levé l'option d'achat.

Au niveau du compte de résultat, les sommes dues par l'utilisateur au titre de la période de jouissance constituent des charges annuelles d'exploitation.

Les redevances ou loyers doivent être enregistrés au débit du compte 612 « Redevances de crédit-bail », sous comptes 6122 « Crédit-bail mobilier » ou 6125 « Crédit-bail immobilier », subdivisés comme le compte 21.

Pour l'établissement de la situation patrimoniale, les redevances ou loyers non acquittés qui concernent la période écoulée doivent figurer au niveau des comptes de tiers concernés, soit à une subdivision du compte 4012 « Fournisseurs - Exercice courant », soit à une subdivision du compte 40 « Fournisseurs - factures non parvenues ».

Le cas échéant, les redevances ou loyers, qui concernent la période d'utilisation postérieure à la date de clôture du bilan font l'objet d'un rattachement à la période à laquelle ils se rapportent (compte 486 « Charges constatées d'avance »).

Lorsque l'utilisateur devient propriétaire du bien en levant l'option d'achat dont il est titulaire, il doit inscrire cette immobilisation à l'actif de son bilan pour un montant établi conformément aux règles applicables en matière de détermination de la valeur d'origine, c'est-à-dire pour son coût d'acquisition égal au prix de cession tel qu'il figure au contrat.

L'information relative au crédit-bail est obligatoire dans le compte de résultat.

Les redevances ou loyers afférents aux opérations de crédit-bail mobilier et ceux afférents aux opérations de crédit-bail immobilier sont présentés au débit du compte de résultat sous la forme suivante :

612 - Redevances de crédit-bail,
 Crédit-bail mobilier... X Frs
 Crédit-bail immobilier... Y Frs

L'information concerne les redevances ou loyers à compter de l'entrée en jouissance des biens.

L'information est également obligatoire dans l'annexe sous la rubrique - Engagements donnés, où il convient de mentionner l'évaluation des redevances ou loyers restant à courir en matière de crédit-bail mobilier ou immobilier.

En outre, il est recommandé d'inscrire hors bilan les engagements reçus du crédit-bail mobilier ou immobilier en fonction des dispositions des contrats, aux comptes 801 et 802.

COMPTE 613 - LOCATIONS

Ce compte reçoit les loyers des baux et locations verbales, ainsi que les malis sur emballages restitués.

Les loyers doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils sont échus et non à l'un des exercices suivants même lorsqu'ils ont été payés au cours de ces derniers.

Ainsi, les loyers échus et non payés à la clôture sont portés au débit du compte de charges par le crédit du compte 4686 charges à payer.

A la clôture de l'exercice, les loyers payés d'avance et correspondant à une période de location à courir sur l'exercice suivant, sont portés au débit du compte 486 « charges constatées d'avance ».

Concernant le droit d'entrée versé au propriétaire en début de bail, se reporter au compte 206.

COMPTE 614 - CHARGES LOCATIVES ET DE COPROPRIÉTÉ

Ce compte enregistre tous les frais engagés en complément des loyers, fermages et locations comptabilisés au compte 613, lorsque leur montant n'a pas un caractère significatif justifiant leur ventilation dans les autres comptes par nature.

COMPTE 615 - TRAVAUX D'ENTRETIEN ET DE RÉPARATION

Les dépenses d'entretien et de réparation sont à porter en charges, dans la mesure où elles n'ont pas pour effet d'augmenter la valeur de l'immobilisation ou sa durée probable d'utilisation, et n'ont d'autre objet que de maintenir un élément de l'actif en état tel que son utilisation puisse être poursuivie jusqu'à la fin de la période servant de base au calcul des annuités d'amortissement.

Les frais d'entretien et de réparation doivent être rattachés aux exercices au cours desquels les travaux ont été exécutés. Les grosses réparations peuvent néanmoins faire l'objet de provisions (voir compte 1572).

En cas d'absence ou d'insuffisance de provisions, elles peuvent être imputées au compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices » - sous-compte 4818, lequel est obligatoirement amorti dans le délai maximum de cinq ans.

Ne constituent pas des frais d'entretien et de réparations, mais des frais d'investissement ne pouvant donner lieu qu'à dépréciation ou amortissement, les dépenses entraînant une augmentation de la valeur d'actif d'un bien immobilisé ou ayant pour effet de prolonger d'une manière notable la durée d'utilisation d'un élément d'actif.

COMPTE 616 - PRIMES D'ASSURANCES

En dehors des assurances obligatoires (assurance responsabilité civile en matière de véhicules terrestres à moteur, assurance construction), les EPSCP peuvent décider de souscrire des assurances pour l'ensemble de leurs biens en fonction des risques encourus (cf note de service de la direction générale de la Comptabilité publique n°98-082-M91-M93 du 2 juin 1998).

En ce qui concerne l'assurance construction, il convient de se reporter à la circulaire interministérielle du 11 juillet 1990.

COMPTE 617 - ÉTUDES ET RECHERCHES

Les frais de recherche et de développement peuvent être constitutifs du coût d'immobilisations, ils sont alors portés au compte d'immobilisation par nature (21).

Ils sont susceptibles, dans certaines conditions, d'être inscrits au compte 203 (voir ce compte).

Dans les autres cas, le caractère aléatoire de l'activité de recherche et de développement conduit à observer la règle de prudence. Les frais correspondants doivent être rattachés au compte 617 en tant que charges d'exploitation de l'exercice au cours duquel ils ont été engagés. Il en est ainsi des frais de recherche fondamentale.

COMPTE 618 - DIVERS

Ce compte est destiné à l'enregistrement des dépenses d'abonnements, de CD-Rom, de traductions, de reprographie, de colloques, conférences et séminaires.

L'instruction de la direction générale de la Comptabilité publique n°95-078-M9 du 21 juillet 1995 dispose des modalités de prise en charge des frais liés à l'organisation de colloques par l'EPSCP.

COMPTE 619 - RABAIS, REMISES ET RISTOURNES OBTENUS SUR SERVICES EXTÉRIEURS

Le compte 619 enregistre les rabais, remises et ristournes sur achats de sous-traitance et services extérieurs (en relation avec l'investissement) dans les conditions déjà définies pour le compte 609.

COMPTE 62 - AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS

Les charges autres que les achats d'approvisionnements et de sous-traitance sont inscrites dans les subdivisions du compte 62.

Le compte 62 présente les subdivisions suivantes :

621 - Personnel extérieur à l'établissement

6211 - Personnel intérimaire

6214 - Personnel détaché ou prêté à l'établissement

622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires

6221 - Commissions et courtages sur achats

- 6222 - Commissions et courtages sur ventes
- 6224 - Rémunérations des transitaires
- 6226 - Honoraires
- 6227 - Frais d'actes et de contentieux
- 6228 - Divers

623 - Publicité, publications, relations publiques

- 6231 - Annonces et insertions
- 6232 - Échantillons
- 6233 - Foires et expositions
- 6236 - Catalogues et imprimés
- 6237 - Publications
- 6238 - Divers

624 - Transports de biens et transports collectifs de personnes (frais payés à des tiers)

- 6241 - Transports sur achats
- 6242 - Transports sur ventes
- 6244 - Transports administratifs
- 6247 - Transports collectifs du personnel
- 6248 - Divers

625 - Déplacements, missions et réceptions

- 6254 - Frais d'inscription aux colloques
- 6255 - Frais de déménagement
- 6256 - Missions
 - 62561 - Personnels de l'EPSCP
 - 62562 - Étudiants
 - 62563 - Personnalités extérieures
- 6257 - Réceptions

626 - Frais postaux et de télécommunications

- 6264 - Téléphone
- 6265 - Affranchissements
- 6266 - Internet
- 6267 - Liaisons spécialisées

627 - Services bancaires et assimilés

- 6271 - Frais sur titres (achat, vente, garde)
- 6272 - Commissions sur cartes bancaires
- 6278 - Autres frais et commissions

628 - Divers

- 6281 - Concours divers (cotisations...)
- 6282 - Blanchissage
- 6283 - Formation continue du personnel de l'établissement
- 6284 - Frais de recrutement du personnel
- 6286 - Contrats de nettoyage
- 6288 - Autres prestations extérieures diverses
 - 62885 - Facturation des payes à façon effectuées par les services déconcentrés du trésor
 - 62888 - Autres

629 - Rabais, remises, ristournes obtenus sur autres services extérieurs

COMPTE 621 - PERSONNEL EXTÉRIEUR A L'ÉTABLISSEMENT

Sont inscrites au compte 6211 « Personnel intérimaire », les sommes versées aux entreprises fournissant de la main-d'œuvre.

Le compte 6214 enregistre les dépenses concernant le personnel prêté à l'établissement.

COMPTE 622 - RÉMUNÉRATIONS D'INTERMÉDIAIRES ET HONORAIRES

Dans ce compte sont inscrits notamment les honoraires, c'est-à-dire les sommes versées à des personnes ne faisant pas partie du personnel de l'établissement et exerçant des professions non commerciales.

L'imputation au compte 622 « Honoraires », ne doit, en principe, être effectuée que pour les honoraires constituant véritablement des charges normales de fonctionnement de l'établissement.

Ne peuvent pas être imputées à ce compte des dépenses d'enseignement.

Les commissions, honoraires et frais d'actes relatifs à l'entrée d'un bien dans l'établissement sont comptabilisés en charges à ce compte 622. Toutefois ces charges peuvent être étalées sur plusieurs exercices.

A ce titre, il est rappelé que les frais accessoires d'acquisition des immobilisations sont nombreux. Il peut s'agir des frais d'installation, de montage, de transport, de droits de douane, de droits de mutation, d'honoraires des intermédiaires et d'officiers ministériels, de frais d'actes... Ces frais sont par nature des charges, mais ils font partie intégrante du coût global d'acquisition, ce qui tend à leur donner le caractère d'immobilisation.

La règle comptable à observer est la suivante :

- si les frais sont directement ou indirectement liés à l'acquisition pour la mise en état du bien, ou s'il s'agit de frais de transport, de montage, d'installation, qui sont indispensables à la mise en service, ou encore si ce sont des frais de douane inhérents à l'achat, l'ensemble de ces frais sont à ajouter à la valeur d'acquisition et à inscrire en conséquence au même compte de la classe 2 que celui où l'acquisition est décrite ;
- si les frais d'acquisition sont des débours qui tout en étant obligatoires n'empêcheraient pas le bon fonctionnement de l'immobilisation, ou s'ils sont impliqués par une réglementation (droits de mutation, enregistrement), ils ne s'ajoutent pas au bien acquis. Ces frais sont comptabilisés au compte de charges concerné, puis éventuellement transférés en fin d'exercice au compte 481 « Charges à répartir sur plusieurs exercices ».

En ce qui concerne les honoraires d'architectes et de bureau d'études afférents à l'acquisition d'une immobilisation, imposés par la réglementation et dont l'intervention est essentielle et obligatoire, il convient de les classer en frais accessoires directs à imputer au même compte d'immobilisation.

Ce compte enregistre également les frais et commissions retenues, facturées par différents intermédiaires ainsi que les frais de transit effectué par des commissionnaires en marchandises.

COMPTE 623 - PUBLICITÉ, PUBLICATIONS, RELATIONS PUBLIQUES

En règle générale, les frais de publicité sont des charges d'exploitation.

Toutefois, les dépenses engagées pour la création ou l'extension d'une marque et qui sont hors de proportion avec les bénéfices annuels peuvent avoir le caractère de frais de premier établissement imputables au compte 201.

De même, les dépenses qui sont destinées à financer des produits dont la durée d'utilisation est supérieure à un an et qui sont de nature à exercer une influence réelle et immédiate sur les résultats d'exploitation doivent être immobilisées (notamment les frais de réalisation de films publicitaires).

COMPTE 624 - TRANSPORTS DE BIENS ET TRANSPORTS COLLECTIFS DE PERSONNES

Le compte 624 enregistre tous les frais de transports et de déplacement, y compris ceux concernant les transports de matières, produits et marchandises (sous réserve qu'ils ne soient pas déjà décrits au compte 60 par nature utilisé pour comptabiliser la charge) que l'établissement n'assure pas par ses propres moyens.

Les ports facturés aux clients ne sont pas compris dans les ventes enregistrées au compte 70. Ils sont inscrits au crédit du compte 624 (ou le cas échéant au compte 60 correspondant).

Compte 6244 - Transports administratifs

Le compte 6244 retrace les sommes payés à un transporteur pour convoier des biens ou des documents vers un service de l'administration, comme par exemple le transport de biens pour vente par le service des Domaines, ou l'envoi du compte financier au juge des comptes.

Compte 6247 - Transports collectifs du personnel

Ce compte ne concerne que les frais payés directement au transporteur pour les transports collectifs du personnel, comme la location d'un autobus pour transporter le personnel sur le lieu d'un séminaire.

COMPTE 625 - DÉPLACEMENTS - MISSIONS ET RÉCEPTIONS

compte 6254 Frais d'inscription aux colloques

Tous les frais d'inscription aux colloques sont retracés au compte 6254 conformément à l'instruction de la direction générale de la Comptabilité publique n°95-078-M9 du 21 juillet 1995.

compte 6255 Frais de déménagement

Le compte retrace non seulement les versements effectués au bénéfice des agents en cas de changement de résidence mais aussi les frais occasionnés par le déménagement de services ou matériels.

compte 6256 Missions

Sont comptabilisés au compte 6256 l'ensemble des frais exposés, dans les limites fixées par la réglementation, par le personnel, par les étudiants et par des personnalités extérieures quand ils effectuent une mission pour le compte de l'EPSCP, que ces frais soient remboursés directement à la personne ou payés directement à une agence de voyage.

compte 62562 - Étudiants

Il est rappelé que conformément à la réglementation sur les frais de déplacement, sur la base de l'article 2 du décret n°90-437 du 28 mai 1990 relatif aux déplacements sur le territoire métropolitain, des frais de missions peuvent être remboursés aux étudiants qui sont en mission pour le compte de l'EPSCP.

Tel est le cas des frais engagés par un étudiant dans le cadre des activités de recherche de l'EPSCP à condition :

- que les travaux soient effectués en équipe sous la responsabilité d'un chef de mission,
- ou que l'étudiant bénéficie d'une allocation de recherche,
- ou que ces déplacements soient liés à l'exécution d'un contrat qui prévoit cette indemnisation.

COMPTE 626 - FRAIS POSTAUX ET DE TÉLÉCOMMUNICATIONS

Sont retracés à ce compte les différents frais liés aux affranchissements, abonnements et communications téléphoniques, redevances pour télécommunications et transmission d'informations.

Ce compte permet d'individualiser les coûts liés à Internet et aux différentes liaisons spécialisées utilisées par les EPSCP.

COMPTE 627 - SERVICES BANCAIRES

Sont comptabilisés à ce compte les frais d'achat, de vente ou de garde de titres, ainsi que les frais correspondant aux commissions pour encaissement par carte de crédit. La commission prélevée par la Banque de France au titre des chèques impayés rejetés pour tout autre motif que l'absence ou l'insuffisance de provision est comptabilisée au compte 6278 « Autres frais et commissions ».

COMPTE 628 - DIVERS

Sont comptabilisés à ce compte les cotisations ouvrant droit à un service en contrepartie, les frais de blanchissage exécuté par l'extérieur, les frais de recrutement du personnel, les frais issus de contrats de nettoyage lorsque celui-ci est exécuté par une entreprise extérieure, les frais facturés par les services du Trésor dans le cadre d'une convention de paye à façon, ainsi que les frais de formation professionnelle continue.

Sur ce dernier point, il est précisé qu'en règle générale, les dépenses engagées au cours de l'exercice au titre de la participation des employeurs à la formation professionnelle continue, doivent être comptabilisées non selon leur objet, la formation professionnelle continue, mais en fonction de leur nature.

Ne sont, par conséquent, comptabilisées au débit du compte 6283 que les seuls versements aux organismes de formation professionnelle continue.

COMPTE 629 - RABAIS, REMISES, RISTOURNES OBTENUS SUR AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS

Ce compte fonctionne comme les comptes 609 et 619.

COMPTE 63 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS

Les impôts, taxes et versements assimilés sont des charges correspondant d'une part, à des versements obligatoires à l'État et aux collectivités locales pour subvenir aux dépenses publiques et d'autre part, à des versements institués par l'autorité publique notamment pour le financement d'actions d'intérêt économique et social.

Le compte 63 présente les subdivisions suivantes :

631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des finances)

6311 - Taxe sur les salaires

6318 - Autres

632 - Charges fiscales sur congés à payer

633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)

6331 - Versement de transport

6332 - Cotisation FNAL (article L 834-1-1 ° du code de la sécurité sociale)

6338 - Autres

635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des finances)

- 6351 - Impôts directs (sauf impôt sur les bénéfices)
 - 63511 - Taxe professionnelle
 - 63512 - Taxe foncière
 - 63513 - Autres impôts ou taxes à caractère local
 - 63514 - Taxe sur les bureaux de la région Île-de-France (art. 231 du CGI)
- 6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables
- 6353 - Impôts indirects
- 6354 - Droits d'enregistrement et de timbre
 - 63541 - Droits de mutation
 - 63542 - Taxe différentielle sur les véhicules à moteur
- 6358 - Autres droits
- 637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)
 - 6372 - Taxes perçues par les organismes publics internationaux
 - 6374 - Impôts et taxes exigibles à l'étranger
 - 6378 - Taxes diverses

Technique comptable

- Débit subdivision intéressée du compte 63
- Crédit 4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

COMPTE 631 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS SUR RÉMUNÉRATIONS (ADMINISTRATION DES FINANCES)

Est notamment comptabilisée au débit du compte 631 la taxe sur les salaires dont le montant est obligatoirement versé au Trésor Public.

COMPTE 632 - CHARGES FISCALES SUR CONGÉS À PAYER

Ce compte peut être utilisé :

- ☞ pour les personnels de droit privé que l'établissement a été autorisé à recruter en vertu de dispositions législatives particulières ;
- ☞ pour les contractuels de droit public depuis le décret n°98-158 du 11 mars 1998.

COMPTE 633 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS SUR RÉMUNÉRATIONS (AUTRES ORGANISMES)

Ce compte enregistre notamment les charges afférentes au versement de transport et à la cotisation au fonds national d'aide au logement (FNAL) prévue par l'article L 834-1-1° du code de la sécurité sociale, ainsi que la participation des employeurs à la formation professionnelle continue, lorsque les établissements publics y sont soumis.

COMPTE 635 - AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS (ADMINISTRATION DES FINANCES)

Sont comptabilisés à ce compte, l'ensemble des impôts et taxes autres que ceux assis sur les rémunérations dus à l'administration des finances.

A ce compte est enregistrée notamment la redevance audiovisuelle.

Compte 6352 Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables

La TVA non déductible afférente à un bien ou à un service doit en principe être comptabilisée comme un élément du coût de ce bien ou de ce service. Cependant, lorsque lors des régularisation de TVA de fin d'exercice le rattachement au bien ou service concerné se révèle impossible à effectuer, il convient de constater une charge au compte 6352.

COMPTE 637 - AUTRES IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILES (AUTRES ORGANISMES)

Ce compte enregistre les impôts et taxes dus notamment à des organismes internationaux.

COMPTE 64 - CHARGES DE PERSONNEL

Les charges de personnel sont constituées par l'ensemble des rémunérations du personnel à la charge du budget de l'établissement et par les charges sociales liées à ces rémunérations : cotisations de sécurité sociale, cotisations de congés payés, supplément familial, versements aux mutuelles, caisses de retraite, oeuvres sociales.

Il est à noter que la nouvelle bonification indiciaire doit être comptabilisée au compte 6411.

Le compte 64 présente les subdivisions suivantes :

- 641 - Rémunérations du personnel
 - 6411 - Salaires, appointements
 - 6412 - Congés payés
 - 6413 - Primes et gratifications
 - 6414 - Indemnités et avantages divers
 - 64142 - Vacations administratives et techniques
 - 64143 - Heures supplémentaires
 - 64144 - Formation continue
 - 64145 - Contrats de recherche
 - 64148 - Autres
 - 6415 - Supplément familial de traitement
 - 6417 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocation pour perte d'emploi
 - 64171 - Allocation unique dégressive
 - 64172 - Indemnités de licenciement
 - 641721 - Indemnités de préavis et de licenciement
 - 641722 - Allocation pour perte d'emploi
- 642 - Cours complémentaires
 - 6421 - Personnel de l'établissement
 - 6422 - Personnel extérieur à l'établissement
 - 64221 - Extérieur enseignant (subdivision facultative)
 - 64222 - Extérieur non enseignant (subdivision facultative)
- 643 - Emplois gagés sur formation continue
- 644 - Rémunérations du personnel recruté en application de conventions
 - 6443 - Rémunération du personnel sous contrat emploi-consolidé
 - 6444 - Rémunération du personnel sous contrat emploi-jeune
 - 6445 - Rémunération du personnel sous contrat emploi-solidarité
 - 6446 - Rémunération des objecteurs de conscience
 - 6447 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi
 - 64471 - Allocation unique dégressive
 - 6448 - Autres rémunérations du personnel recruté en application de conventions
- 645 - Charges de Sécurité Sociale et de prévoyance
 - 6451 - Cotisations à l'URSSAF
 - 6452 - Cotisations aux mutuelles

6453 - Cotisations aux caisses de retraites et de pensions civiles

64532 - Pensions civiles

64534 - IRCANTEC

6454 - Cotisations aux ASSEDIC

64542 - CES Cotisation assurance chômage (part patronale)

64543 – Emplois-jeunes

64544 - Intermittents du spectacle

64548 - Autres

6455 - Charges sociales sur congés à payer

6456 - Prestations directes

64561 - Accidents du travail

64562 - Capital décès

64563 - Traitements et indemnités des fonctionnaires en congé longue durée

64568 - Autres prestations directes

6457 - Cotisations horaires forfaitaires RMI

6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux

647 - Autres charges sociales

6474 - Oeuvres sociales

6478 - Divers

648 - Autres charges de personnel

Technique comptable

Comptabilisation des rémunérations et des charges salariales

- Débit 641 Rémunération du personnel, pour le montant brut de la rémunération (mandat)
- et/ou Débit 642 Cours complémentaires, pour le montant brut de la rémunération (mandat)
- et/ou Débit 643 Emplois gagés sur formation continue, pour le montant brut de la rémunération due (mandat)
- et/ou Débit 644 Rémunérations du personnel recruté en application de conventions, pour le montant brut de la rémunération due (mandat)
- Crédit 421 Rémunérations dues au personnel, pour le montant net de la rémunération
- Crédit 425 Avances et acomptes, pour le montant des avances et acomptes éventuellement versés
- Crédit 427 Personnel oppositions pour le montant des oppositions sur rémunérations éventuellement reçues
- Crédit subdivisions concernées du compte 431 Sécurité Sociale *
- Crédit 437 Autres organismes sociaux pour le montant des cotisations salariales

Comptabilisation des charges patronales

- Débit 645 Charges de sécurité sociale et de prévoyance (mandat)
- Crédit 431 Sécurité sociale
- Crédit 437 Autres organismes sociaux

Comptabilisation des congés payés

Se reporter aux commentaires des comptes 4282 Dettes provisionnées pour congés à payer, 4382 et 4482.

Comptabilisation des rémunérations avancées par l'établissement à ses personnels pour le compte de la sécurité sociale

Se reporter aux commentaires du compte 4387 Produits à recevoir

Nb : une autre opération consiste à reporter au crédit du compte 421 le montant du salaire brut, ce compte étant par la suite débité du montant des cotisations, avances et oppositions par le crédit des compte de tiers intéressés.

*Il est rappelé que le compte 431 est subdivisé en :

4311 charges de sécurité sociale

4312 CSG

4313 CRDS

COMPTE 641 RÉMUNÉRATIONS DU PERSONNEL

compte 6411 Salaires, appointements

Au débit de ce compte sont comptabilisées les sommes versées aux personnels propres de l'établissement au titre de salaires dont la charge est supportée par le budget de l'EPSCP.

compte 6413 Primes et gratifications

Sont enregistrées au débit de ce compte toutes les rémunérations versées par l'EPSCP ayant le caractère de primes par le texte qui institue cette rémunération.

compte 6414 Indemnités et avantages divers

Sont enregistrées au débit de ce compte toutes les rémunérations versées par l'EPSCP ayant le caractère d'indemnités par le texte qui institue cette rémunération.

COMPTE 642 COURS COMPLÉMENTAIRES

Sont comptabilisées au débit de ce compte toutes les sommes versées aux personnels de l'établissement au titre des cours complémentaires notamment sur la base du décret 83-1175 du 23 décembre 1983 modifié.

Les établissements souhaitant avoir un suivi plus détaillé de ce type de charge peuvent subdiviser le compte 6422 - Personnel extérieur à l'établissement de la façon suivante :

- 64221 - Extérieur enseignant ;
- 64222 - Extérieur non enseignant ;

COMPTE 643 EMPLOIS GAGÉS SUR FORMATION CONTINUE

Seules sont enregistrées au débit du 643 les sommes remboursées à l'État au titre des emplois gagés formation continue qui relèvent du dispositif mis en place en 1974 par lettre circulaire du ministre de l'éducation n°74-208 du 24 mai 1974 diffusée par l'instruction de la direction générale de la Comptabilité publique n°69-692 D4 du 19 juillet 1974.

COMPTE 647 - AUTRES CHARGES SOCIALES

Ce compte enregistre notamment les frais relatifs aux oeuvres.

COMPTE 65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE

Le compte 65 présente les subdivisions suivantes :

- 651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
 - 6511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels
 - 6516 - Droits d'auteurs et de reproduction
 - 6518 - Autres droits et valeurs similaires
- 654 - Charges sur créances irrécouvrables
- 655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE)
- 657 - Charges spécifiques
 - 6571 - Bourses
 - 6575 - Subventions reçues et réparties par l'EPSCP
 - 6576 - Subventions diverses
 - 6578 - Autres charges spécifiques
- 658 - Charges diverses de gestion courante
 - 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
 - 6588 - Autres charges diverses de gestion courante

COMPTE 651 - REDEVANCES POUR CONCESSIONS, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS, DROITS ET VALEURS SIMILAIRES

Les redevances versées pour concessions, brevets, licences, marques, procédés ainsi que les droits et valeurs similaires, ne sont pas inscrits dans les charges externes mais dans les autres charges de gestion courante, au débit du compte 651, à condition qu'elles ne représentent pas en fait le prix d'acquisition d'un élément d'actif ou la contrepartie de l'entrée d'un nouvel élément dans l'actif de l'établissement.

A ce compte sont comptabilisés les logiciels dont la valeur unitaire est inférieure à 5000 F HT si l'établissement ne souhaite pas les traiter comme des immobilisations.

COMPTE 654 - CHARGES SUR CRÉANCES IRRÉCOUVRABLES

Sont enregistrées à ce compte les pertes sur créances irrécouvrables qui présentent un caractère habituel, eu égard notamment à la nature de l'activité, au volume des affaires traitées.

Lorsque ces pertes ne présentent pas ce caractère, c'est une subdivision du compte 671 « Charges exceptionnelles sur opérations de gestion » qui doit être utilisée.

Par ailleurs, lorsque la créance est irrécouvrable et que la TVA collectée est récupérée selon la procédure de l'article 272 du code général des impôts, la charge ne peut être constatée qu'à hauteur du montant hors taxe de la créance non recouvrée.

COMPTE 655 - QUOTE-PART DE RÉSULTAT SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN (GIE)

L'ouverture de ce compte est soumise à l'autorisation du bureau 5B de la direction générale de la Comptabilité Publique.

Ce compte permet d'enregistrer la répartition du résultat entre les coparticipants des opérations faites en commun dans le cadre d'une société en participation ou d'autres communautés d'intérêt.

Pour les particularités concernant la société en participation, il convient de se reporter aux commentaires du compte 178.

Ce compte enregistre à son débit :

- soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente, pour l'établissement non gérant, sa participation aux pertes ;
- soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente, pour l'établissement gérant, le montant des bénéfices répartis aux associés non gérants.

Technique comptable

- Débit 655 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun
- Crédit 458 Associés - opération faites en commun et en GIE

COMPTE 657 - CHARGES SPÉCIFIQUES

Sont retracées à ce compte les charges spécifiques à l'activité de l'établissement qui ne peuvent être imputées à un autre compte de charges par nature, à savoir notamment les bourses et les subventions reçues et réparties par les EPSCP.

Les établissements qui souhaiteraient ouvrir des subdivisions à ce compte autres que celles figurant dans la présente nomenclature devront en faire la demande auprès du bureau 5B de la direction générale de la Comptabilité Publique.

COMPTE 658 – CHARGES DIVERSES DE GESTION COURANTE

Compte 6583 - Charges de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs

Ce compte retrace les opérations d'annulation des titres de recettes lorsque cette annulation intervient après la clôture de l'exercice concerné.

COMPTE 66 - CHARGES FINANCIÈRES

Les charges financières comprennent notamment outre les charges d'intérêt, les escomptes accordés, les pertes de change consécutives aux opérations faites en monnaies étrangères, les charges nettes constatées à l'occasion de la cession de valeurs mobilières de placement.

Le compte 66 présente les subdivisions suivantes :

661 - Charges d'intérêts

6611 - Intérêts des emprunts et dettes

6616 - Intérêts bancaires et sur opérations de financement (escompte)

6618 - Autres charges d'intérêts

66181 - Intérêts des dettes commerciales

664 - Pertes sur créances liées à des participations

665 - Escomptes accordés

666 - Pertes de change

667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement

668 - Autres charges financières

6683 - Charges financières provenant de l'annulation des titres de recettes des exercices antérieurs

6685 Charges financières provenant de l'encaissement de chèques vacances

COMPTE 661 - CHARGES D'INTÉRÊTS

Il enregistre à son débit les charges d'intérêts dus, à quelque titre que ce soit, par l'établissement à ses différents prêteurs.

Le compte 66181 « Intérêts des dettes commerciales » retrace les intérêts moratoires ou les pénalités sur paiement tardif dûs sur les opérations de fonctionnement effectuées par l'établissement (marchés de fournitures...).

Lorsqu'il s'agit d'opérations d'investissement, les intérêts moratoires ou les pénalités sont comptabilisés au même compte que l'acquisition ou la production de l'immobilisation concernée.

COMPTE 664 PERTES SUR CRÉANCES LIÉES À DES PARTICIPATIONS

Les créances irrécouvrables liées à des participations sont enregistrées au compte 664.

COMPTE 665 ESCOMPTES ACCORDÉS

Le compte 665 est débité du montant des escomptes accordés par le crédit de la subdivision intéressée du compte 411 clients.

COMPTE 666 - PERTES DE CHANGE

Sont portées à ce compte, les pertes de change supportées par l'établissement au cours de l'exercice. Elles résultent de la différence existant entre la valeur comptabilisée à l'origine et le montant payé ou encaissé au cours de la période comptable de règlement (voir les commentaires des comptes 476 et 477).

COMPTE 667 - CHARGES NETTES SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Il enregistre la charge nette résultant des cessions de valeurs mobilières de placement.

Technique comptable

Pour le prix de cession

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

Pour le montant de la valeur d'acquisition

- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 50 Valeurs mobilières de placement

Constatation de la moins value (égale au solde débiteur du compte 465)

- Débit 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement (mandat)
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

COMPTE 668 - AUTRES CHARGES FINANCIÈRES

Ce compte enregistre notamment les charges provenant de l'annulation des titres de recettes relatifs aux produits financiers des exercices antérieurs, ainsi que les commissions prélevées par l'Agence nationale pour les chèques vacances pour l'encaissement de chèques vacances.

COMPTE 67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES

Le champ d'application du compte 67 est défini par le caractère exceptionnel de ces charges par rapport aux charges d'exploitation courantes et normales de l'établissement.

Ainsi par exemple, des charges répétitives afférentes à des exercices antérieurs n'auront pas le caractère exceptionnel requis pour être classées dans les comptes 67.

Si elles sont d'un montant important, elles devront cependant être signalées et explicitées dans l'annexe.

Il est précisé que toute charge financière est comptabilisée comme telle au compte 66, quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel. En effet, le caractère financier d'une opération prime sur son caractère exceptionnel.

Le compte 67 présente les subdivisions suivantes :

671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion

6711 - Pénalités sur contrats ou conventions

6712 - Pénalités et amendes fiscales ou pénales

6713 - Dons, libéralités

6714 - Créances devenues irrécouvrables

6715 - Subventions accordées

6716 - Déficit ou débet admis en décharge ou en remise gracieuse

6717 - Intérêts sur débet admis en remise gracieuse

6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion

67181 - Rappels d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)

67182 - Charges exceptionnelles provenant de l'annulation des titres de recettes des exercices antérieurs

67188 - Autres charges exceptionnelles diverses

675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés (charges sur opérations en capital)

6751 - Immobilisations incorporelles

6752 - Immobilisations corporelles

6756 - Immobilisations financières

6758 - Autres éléments d'actif

678 - Autres charges exceptionnelles

6781 - Participation de l'établissement pour l'achat d'une immobilisation par un autre établissement

6788 - Autres

Les charges exceptionnelles sont classées en fonction de la provenance des opérations qui y sont inscrites : opérations de gestion se rapportant à l'exercice ou aux exercices antérieurs (671), opérations en capital (675, 678).

COMPTE 671 - CHARGES EXCEPTIONNELLES SUR OPÉRATIONS DE GESTION

Ce compte enregistre les charges exceptionnelles sur opérations de gestion telles que dons, subventions accordées, pénalités et amendes fiscales ou pénales, créances devenues irrécouvrables au cours de l'exercice et déficit ou intérêt sur débet admis en décharge ou remise gracieuse.

Il retrace également au compte 6711 « Pénalités sur contrats ou conventions » les pénalités supportées par l'établissement lorsque, dans le cadre d'une prestation qu'il doit effectuer ou d'une vente qu'il réalise, il subit une réduction sur le prix pour inobservation des délais ou des spécifications prévues au contrat ou dans la convention.

Par ailleurs, lorsque la créance est irrécouvrable et que la TVA collectée est récupérée selon la procédure de l'article 272 du code général des impôts, la charge ne peut être constatée qu'à hauteur du montant hors taxe de la créance non recouvrée.

COMPTE 675 - VALEURS COMPTABLES D'ÉLÉMENTS D'ACTIF CÉDÉS

La valeur nette comptable d'un bien immobilisé est égale à la différence entre la valeur brute et les amortissements pratiqués sur ce bien.

Technique comptable

- Débit subdivision intéressée du compte 675, pour la valeur nette comptable (mandat)
- Débit subdivision intéressée du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués
- Crédit compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur d'origine du bien cédé

NB Pour l'écriture complète de cession d'une immobilisations, se reporter aux commentaires du compte 462 Créances sur cessions d'immobilisations

COMPTE 678 - AUTRES CHARGES EXCEPTIONNELLES

Ce compte enregistre toutes les autres charges exceptionnelles sur opérations en capital.

COMPTE 68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS

Le compte 68 distingue parmi les dotations aux amortissements et aux provisions trois catégories :

- celles qui relèvent des charges d'exploitation (compte 681) ;
- celles qui constituent des charges financières (compte 686) ;
- celles qui ressortissent aux charges exceptionnelles (compte 687).

Le compte 68 présente les subdivisions suivantes :

681 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation

6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

68111 - Immobilisations incorporelles

681111 - Frais d'établissement

681113 - Frais de recherche et de développement

681115 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires

681126 - Droit au bail

681118 - Autres immobilisations incorporelles

68112 - Immobilisations corporelles

681122 - Agencements, aménagements de terrains

681123 - Constructions (à subdiviser comme le c/213)

681124 - Constructions sur sol d'autrui (à subdiviser comme le c/211)

681125 - Installations techniques, matériel et outillage (à subdiviser comme le c/215)

681126 - Collections (à subdiviser comme le c/216)

681128 - Autres immobilisations corporelles

(à subdiviser comme le c/218)

6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir (à subdiviser comme le c/481)

68121 - Charges différées

68122 - Frais d'acquisition des immobilisations

68128 - Charges à étaler

6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (à subdiviser comme le c/15)

6816 - Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

68161 - Immobilisations incorporelles

68162 - Immobilisations corporelles

6817 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)

68173 - Stocks

68174 - Créances

686 - Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges financières

6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

6866 - Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers

68662 - Immobilisations financières

68665 - Valeurs mobilières de placement

687 - Dotations aux amortissements et aux provisions. Charges exceptionnelles

6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations

6875 - Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels

6876 - Dotation aux provisions pour dépréciations exceptionnelles

Les conditions d'amortissement des immobilisations sont indiquées dans l'étude des différents comptes d'immobilisation.

En ce qui concerne les provisions, elles doivent remplir les conditions de fond suivantes :

- la provision ou la charge doit être nettement précisée quant à sa nature ou à son objet et elle doit être évaluée avec une approximation suffisante ;
- la dépréciation ou la charge doit apparaître comme probable, et non pas, comme seulement éventuelle ;
- la probabilité de la dépréciation ou de la charge doit résulter d'un événement survenu au cours de l'exercice.

Pour plus de détails, il convient de se reporter aux différents comptes d'amortissement ou de provisions concernés.

Compte 6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles

Technique comptable

- Débit subdivision intéressée du compte 6811 Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 28 Amortissements des immobilisations

Compte 6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir

Technique comptable

Pour le montant de la quote-part des charges incombant à l'exercice

- Débit subdivision intéressée du compte 6812 Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 481 Charges à répartir sur plusieurs exercices

Compte 6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation

Technique comptable

- Débit subdivision intéressée du compte 6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 15 Provisions pour risques et charges

Compte 6816 - Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

Technique comptable

- Débit subdivision intéressée du compte 6816 - Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 29 Provisions pour dépréciation des immobilisations

Compte 6817 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants

Technique comptable

- Débit subdivision intéressée du compte 6817 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 39 Provisions pour dépréciation des stocks et en cours
- ou Crédit subdivision intéressée du compte 49 Provisions pour dépréciation des comptes de tiers

COMPTE 686 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS (CHARGES FINANCIÈRES)

Compte 6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers

Technique comptable

- Débit subdivision intéressée du compte 6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 15 Provisions pour risques et charges

Compte 6866 - Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers

Compte 68662 - Immobilisations financières

Technique comptable

- Débit compte 68662 - Immobilisations financières (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 296 Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
- Crédit subdivision intéressée du compte 297 Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières.

Compte 68665 - Valeurs mobilières de placement

Technique comptable

- Débit Compte 68665 - Valeurs mobilières de placement (mandat)
- ou Crédit subdivision intéressée du compte 59 Provisions pour dépréciation des comptes financiers

COMPTE 687 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS (CHARGES EXCEPTIONNELLES)**Compte 6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations**

Technique comptable

- Débit Compte 6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 28 Amortissements des immobilisations

Compte 6875 - Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels

Technique comptable

- Débit Compte 6875 - Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 15 Provisions pour risques et charges

Compte 6876 - Dotations aux provisions pour dépréciation exceptionnelle

Technique comptable

- Débit Compte 6876 - Dotations aux provisions pour dépréciation exceptionnelle (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 29 Provisions pour dépréciation des immobilisations
- ou Crédit subdivision intéressée du compte 39 Provisions pour dépréciation des stocks et en cours
- ou Crédit subdivision intéressée du compte 49 Provisions pour dépréciation des comptes de tiers

COMPTE 69 – IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES ET IMPÔTS ASSIMILÉS

Certaines activités des EPSCP sont de nature concurrentielle. Les établissements doivent donc acquitter au titre de ces activités l'impôt sur les bénéfices (IS) et l'imposition forfaitaire annuelle (IFA).

Le compte 69 présente les subdivisions suivantes :

695 - Impôt sur les bénéfices

697 - Imposition forfaitaire annuelle

699 – Produits. Reports en arrière des déficits et crédits d'impôt

COMPTE 695 - IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES

Le compte 695 enregistre à son débit le montant dû au titre des bénéfices imposables en France et à l'étranger.

L'impôt sur les sociétés est calculé à partir du résultat net comptable de l'exercice.

Ce résultat comptable doit le plus souvent faire l'objet de rectifications extra-comptables se traduisant par des réintégrations ou des déductions. Le passage du résultat comptable au résultat fiscal se fait par le tableau 2058 A.

Il y a lieu aussi de tenir compte du régime des reports des déficits antérieurs et des amortissements réputés différés (tableau 2058 B).

Enfin, l'établissement peut sur option considérer le déficit fiscal comme une charge imputable sur les bénéfices non distribués des trois exercices précédents (tableau 2039).

Par ailleurs, des subdivisions sont à ouvrir le cas échéant pour identifier les rappels et dégrèvements d'impôts concernant les bénéfices taxables des exercices antérieurs.

Technique comptable

En cours d'exercice N

Versement des acomptes

- Débit 4442 État – Impôt sur les bénéfices - Acomptes
- Crédit compte de disponibilités

A la clôture de l'exercice N

Liquidation de l'impôt réellement dû

- Débit 695 Impôt sur les bénéfices (mandat)
- Crédit 444 Impôt sur les bénéfices
- Imputation des acomptes
- Débit 444 Impôt sur les bénéfices
- Crédit 4442 État – Impôt sur les bénéfices - Acomptes

En conséquence, lors de l'arrêté des comptes apparaît

- Soit le solde créditeur du compte 444 représentant le montant de l'impôt restant à régler ;
- Soit le solde débiteur du compte 4442 représentant l'excédent des acomptes versés sur l'impôt exigible

Paiement du solde sur l'exercice N+1

- Débit 444 Impôt sur les bénéfices
- Crédit compte de disponibilités

COMPTE 697 – IMPOSITION FORFAITAIRE ANNUELLE

Ce compte enregistre l'IFA due par les EPSCP lorsqu'elle reste définitivement à la charge de l'établissement.

Lorsque l'imposition est susceptible d'être imputée sur l'IS dû au titre des deux exercices suivants, son montant reste en acompte au débit d'une subdivision du compte 444, corrélativement une provision du même montant est constituée afin de faire face au risque de non récupération (respect du principe de prudence).

L'IFA est une charge non déductible, c'est à dire qu'elle ne participe pas au résultat imposable.

Technique comptable

En cours d'exercice N (au plus tard le 15 mars)

Versement de l'imposition forfaitaire annuelle (IFA)

- Débit 4443 État – Imposition forfaitaire annuelle
- Crédit compte de disponibilités

❶ L'établissement est redevable de l'IS au cours de l'année N, N+1 et N+2

Liquidation de l'impôt réellement dû

- Débit 695 Impôt sur les bénéfices (mandat)
- Crédit 444 Impôt sur les bénéfices

Imputation de l'IFA et des acomptes

- Débit 444 Impôt sur les bénéfices
- Crédit 4442 État – Impôt sur les bénéfices - Acomptes
- Crédit 4443 État – Imposition forfaitaire annuelle

Paiement du solde de l'IS

- Débit 444 Impôt sur les bénéfices
- Crédit compte de disponibilités

❷ L'établissement n'est pas redevable de l'IS pendant les deux années suivantes

Constatation de la charge d'IFA

- Débit 697 Imposition forfaitaire annuelle
- Crédit 4443 État – IFA

COMPTE 699 – PRODUITS. REPORT EN ARRIÈRE DES DÉFICITS ET CRÉDITS D'IMPÔTS

L'article 2320 quinquies du Code général des impôts ouvre la possibilité pour un EPSCP soumis à l'impôt sur les sociétés d'opter pour un report en arrière des déficits fiscaux sur les bénéfices non distribués des trois exercices précédents et ayant donné lieu à paiement effectif de l'IS.

Le report en arrière des déficit est également dénommé « carry-back »

Cette correction de l'IS des exercices précédents constitue un produit de l'exercice déficitaire. Il n'est effectivement pas possible de modifier les capitaux propres des exercices antérieurs.

Ce produit n'est toutefois pas imposable et doit être déduite sur le tableau n°2058-A de la liasse fiscale.

Ce produit doit figurer au compte de résultat sur la ligne Impôts sur les bénéfices, et est précédé du signe négatif.

Technique comptable

Constatation de la créance née du report en arrière des déficits :

- Débit 444 État – Impôt sur les bénéfices
- Crédit 699 Produits. Reports en arrière des déficits

Pour l'utilisation de cette créance, se reporter au compte 4441

7. COMPTES DE CLASSE 7 COMPTES DE PRODUITS

La classe 7 regroupe les comptes destinés à enregistrer dans l'exercice les produits par nature, y compris ceux concernant les exercices antérieurs.

Les produits sont classés selon qu'ils sont liés à l'exploitation normale et courante de l'établissement, à sa gestion financière, à ses opérations exceptionnelles.

Les produits d'exploitation normale et courante sont enregistrés aux comptes 70 à 75.

Les produits liés à la gestion financière de l'établissement figurent au compte 76.

Les produits relatifs à des opérations exceptionnelles sont inscrits au compte 77.

Le compte 78 « Reprises sur amortissements et provisions », comprend des subdivisions distinguant les reprises sur charges calculées d'exploitation, financières ou exceptionnelles.

Figurent également dans les produits, les comptes correcteurs des comptes de charges de la classe 6 (compte 79 « Transfert de charges »).

Les produits afférents à des opérations concernant les exercices antérieurs sont comptabilisés dans chacun des comptes de la classe 7 correspondant à leur nature.

COMPTE 70 – VENTES DE PRODUITS FABRIQUES, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES

Le compte 70 présente les subdivisions suivantes :

- 701 - Ventes de produits finis
- 702 - Ventes de produits intermédiaires
- 703 - Ventes de produits résiduels
- 704 - Travaux
- 705 - Etudes
- 706 - Prestations de services
 - 7061 - Droits de scolarité et redevances
 - 70611 - Droits de scolarité applicables aux diplômes nationaux
 - 70612 - Droits des diplômes propres à chaque établissement
 - 70613 - Redevances
 - 7062 - Prestations de recherche
 - 7063 - Mesures et expertises
 - 7064 - Prestations et travaux informatiques
 - 7065 - Prestations de formation continue
 - 7066 - Colloques
 - 7067 - Ventes de publications
 - 7068 - Autres prestations de services
- 707 - Ventes de marchandises
- 708 - Produits des activités annexes
 - 7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel

- 7082 - Commissions et courtages
- 7083 - Locations diverses
- 7084 - Mise à disposition de personnel facturée
- 7085 - Ports et frais accessoires facturés aux clients
- 7087 - Hébergements et restauration
- 7088 - Autres produits d'activités annexes
- 709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement
 - 7091 - Sur ventes de produits finis
 - 7092 - Sur ventes de produits intermédiaires
 - 7093 - Sur ventes de produits résiduels
 - 7094 - Sur travaux
 - 7095 - Sur études
 - 7096 - Sur prestations de services
 - 7097 - Sur ventes de marchandises
 - 7098 - Sur produits des activités annexes

Technique comptable générale

- Débit subdivision intéressée du compte 41 Clients et comptes rattachés
- Crédit subdivision intéressée du compte 70 (titre de recettes)

Les montants des ventes, des prestations de services, des produits afférents aux activités annexes, sont enregistrés au crédit des comptes 701 à 708.

Le compte 70, corrigé de l'incidence du compte 709, représente le montant du chiffre d'affaires de l'exercice.

Le prix de vente s'entend généralement du prix facturé, net de taxes collectées, déductions faites des rabais et remises lorsqu'ils sont déduits sur la facture elle-même. Les rabais et remises accordés hors facture ou qui ne sont pas rattachables à une vente déterminée sont portés au débit du compte 709. Même lorsqu'ils sont déduits sur la facture de vente, les escomptes de règlement sont comptabilisés au débit du compte 665 « Escomptes accordés ».

Les ports facturés en cas de vente « départ » sont inscrits au compte 7085, notamment si la facturation correspond au coût du service rendu par l'entreprise ou lorsque le montant du port indiqué sur la facture est différent de la somme versée au transporteur.

Lorsqu'il s'agit de la récupération de débours avancés pour le compte de clients, il est admis de créditer le compte 6242 « Transports sur ventes » qui a été préalablement débité. En revanche, ils correspondent à un élément du prix de vente dans le cas où il est stipulé qu'il s'agit d'une vente « arrivée ».

Lors de l'inventaire, les produits comptabilisés d'avance doivent être exclus des produits de l'exercice dans la mesure où ils concernent l'exercice suivant. Le compte 70 est débité du montant des produits comptabilisés d'avance en contre partie du crédit du compte 487 « Produits constatés d'avance ».

Les ventes imputables à la période close et pour lesquelles les pièces justificatives n'ont pas encore été établies sont portées au crédit du compte 70 par le débit du compte 418 « Clients - Ordres de recettes à établir ».

COMPTE 71 - PRODUCTION STOCKÉE (VARIATION DE L'EXERCICE)

La production stockée est inscrite au compte de résultat du côté des produits au compte 71 pour le montant de la variation de l'exercice (stocks de fin d'exercice moins stocks de début d'exercice). Le compte 71 peut enregistrer un solde créditeur (stocks de fin d'exercice supérieurs aux stocks du début de l'exercice) ou débiteur (stocks de fin d'exercice inférieurs aux stocks du début de l'exercice). Dans le premier cas, est constaté un stockage complémentaire, dans le second un déstockage par rapport aux stocks d'entrée.

Le compte 71 est mouvementé en contrepartie des comptes 33, 34 et 35 (se reporter aux commentaires de ces comptes).

Le compte 71 présente les subdivisions suivantes :

- 713 - Variation des stocks (en-cours de production, produits)
- 7133 - Variation des en-cours de production de biens
- 7134 - Variation des en-cours de production de services
- 7135 - Variation des stocks de produits

Le solde du compte 713 concrétise la différence existant entre la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice et la valeur de la production stockée à la clôture de l'exercice précédent, compte non tenu des provisions pour dépréciation.

Ces comptes de variation des stocks sont débités, pour les éléments qui les concernent, de la valeur de la production stockée initiale et crédités de la production stockée finale. La contrepartie de ce compte de variation est le compte de stocks concerné.

En conséquence, le solde du compte 713 représente la variation globale de la valeur de la production stockée entre le début et la fin de l'exercice.

Ce solde peut être créditeur ou débiteur. Il figure dans le modèle de compte de résultat, du côté des produits, en plus ou en moins.

Les écritures concernées par le compte 713 font l'objet d'écritures d'ordre budgétaire.

Le compte 713 ne fait pas l'objet de prévisions budgétaires. Les variations constatées au débit ou au crédit du compte financier font l'objet d'inscriptions correspondantes en crédits de régularisation pour les charges et en plus-values pour les produits.

COMPTE 72 - PRODUCTION IMMOBILISÉE

Le compte 72 enregistre le coût des travaux réalisés par l'établissement pour lui-même.

Il présente les subdivisions suivantes :

- 721 – Production immobilisée. Immobilisations incorporelles (à subdiviser comme le compte 20)
- 722 – Production immobilisée. Immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 21)

Technique comptable

- Débit subdivision du compte 23 si l'immobilisation n'est pas terminée (mandat)
- Ou Débit subdivision du compte d'immobilisation si l'immobilisation est mise en service (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du 72 Production immobilisée (titre de recettes)

Cette opération est passée au fur et à mesure de la progression des travaux pour le coût réel de la production d'immobilisation créée par les moyens propres de l'établissement.

N.B. : Lors de ce transfert, l'EPSCP doit tenir compte des éventuelles incidences fiscales. En effet, les travaux faits par l'établissement pour lui-même peuvent donner lieu à imposition à la TVA.

COMPTE 74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION

Les subventions d'exploitation sont les subventions reçues par l'établissement pour lui permettre de faire face à certaines charges d'exploitation (section de fonctionnement).

S'agissant du régime fiscal des subventions, les établissements pourront utilement se reporter au BOI 3 CA 94.

Le compte 74 présente les subdivisions suivantes :

741 - État

7411 - Ministère de tutelle

7418 - Autres ministères

74186 - Participation de l'Etat à la rémunération des objecteurs de conscience

74188 - Autres

744 - Collectivités publiques et organismes internationaux

7442 - Subventions de la région

7443 - Subventions du département

7444 - Subventions des communes et groupements de communes

7445 - CNASEA

74451 - Rémunération CNASEA au titre des CES

74452 - Frais de formation CNASEA au titre des CES

74453 - Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois-jeunes

74454 - Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois consolidés

7446 - Subventions Union Européenne

7447 - Subventions d'organismes internationaux

7448 - Subventions d'autres collectivités publiques et organismes internationaux

746 - Dons et legs

748 - Autres subventions d'exploitation

7481 - Produit des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

7488 - Autres

Compte 7411 - Ministère de tutelle

Ce compte pourra être subdivisé en tant que de besoin par les EPSCP.

COMPTE 75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE

Les autres produits de gestion courante comprennent notamment :

- les redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés et droits similaires ;
- les revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement ;
- les produits spécifiques ;
- les produits provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs.

Le compte 75 présente les subdivisions suivantes :

751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires

7511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques et procédés

7516 - Droits d'auteur et de reproduction

7518 - Autres droits et valeurs similaires

752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement

755 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE)

757 - Produits spécifiques

758 - Produits divers de gestion courante

7581 - Frais de gestion sur ressources affectées

7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation d'ordres de dépenses (mandats) des exercices antérieurs

7584 - Frais de poursuite et de contentieux

7588 - Autres

COMPTE 751 - REDEVANCES POUR CONCESSIONS, BREVETS, LICENCES, MARQUES, PROCÉDÉS, LOGICIELS, DROITS ET VALEURS ASSIMILÉES

Les redevances encaissées pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels ainsi que les droits et valeurs similaires, ne sont pas inscrits au crédit du compte 70 mais dans les autres produits de gestion courante (compte 751).

COMPTE 752 - REVENUS DES IMMEUBLES NON AFFECTÉS AUX ACTIVITÉS DE L'ÉTABLISSEMENT

Les revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement ne font pas partie des produits des activités annexes inscrits au compte 70, mais des autres produits de la gestion courante (compte 752).

COMPTE 755 - QUOTE-PART DE RÉSULTAT SUR OPÉRATIONS FAITES EN COMMUN (GIE)

Ce compte n'est ouvert que sur autorisation préalable et expresse du ministère du Budget (direction générale de la Comptabilité publique - bureau 5B).

Ce compte permet d'enregistrer la répartition du résultat entre les coparticipants des opérations faites en commun dans le cadre d'une société en participation ou d'autres communautés d'intérêt.

Pour les particularités concernant la société en participation, il convient de se reporter aux commentaires du compte 178.

Ce compte enregistre à son crédit :

- soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente, pour l'établissement non gérant, sa participation aux bénéfices ;
- soit la quote-part de résultat sur opérations faites en commun qui représente, pour l'établissement gérant, le montant des pertes mis à la charge des associés non gérants.

Technique comptable

- Débit 458 Associés - opération faites en commun
- Crédit 755 Quote-part de résultat sur opérations faites en commun et en GIE

COMPTE 757 - PRODUITS SPÉCIFIQUES

Sont retracés à ce compte les produits spécifiques à l'activité de l'établissement qui ne peuvent être imputés à un autre compte de produit par nature.

L'ouverture de ce compte est soumise à l'autorisation expresse du bureau 5B de la direction générale de la Comptabilité Publique.

COMPTE 758 - PRODUITS DIVERS DE GESTION COURANTE

Compte 7581 – Frais de gestion sur ressources affectées.

Ce compte est mouvementé lorsque l'établissement a été autorisé par le bailleur de fonds à prélever des frais de gestion pour les opérations sur ressources affectées.

Technique comptable

- Débit 4682 Charges à payer sur ressources affectées
- Crédit 7581 Frais de gestion sur ressources affectées (titre de recettes)

Le solde créditeur du compte 4682 correspond au disponible réel de la convention sur ressources affectées

Compte 7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs

Il est crédité du montant des mandats annulés concernant les exercices antérieurs si la régularisation se rattache à l'exploitation normale et courante de l'exercice.

COMPTE 76 - PRODUITS FINANCIERS

Sont notamment inscrits en produits financiers, les gains de change (compte 766) consécutifs aux opérations faites en monnaies étrangères, ainsi que les produits nets constatés à l'occasion de la cession des valeurs mobilières de placement.

Le compte 76 présente les subdivisions suivantes :

- 761 - Produits des participations
 - 7611 - Revenus des titres de participation
 - 7616 - Revenus sur autres formes de participation
 - 7617 - Revenus des créances rattachées à des participations
- 762 - Produits des autres immobilisations financières
 - 7621 - Revenus des titres immobilisés
 - 7624 - Revenus des prêts
 - 7627 - Revenus des créances immobilisées
- 763 - Revenus des autres créances
 - 7638 - Revenus sur créances diverses
- 764 - Revenus des valeurs mobilières de placement
- 765 - Escomptes obtenus
- 766 - Gains de change
- 767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
- 768 - Autres produits financiers.

COMPTES 761, 762, 763 ET 764

Ils enregistrent, au crédit, les produits financiers de participations, d'autres immobilisations financières, de valeurs mobilières de placement.

Le compte 7638 « Revenus sur créances diverses » enregistre les produits afférents aux intérêts courus sur créances sur l'Etat résultant de la suppression du décalage d'un mois en matière de TVA (se reporter aux commentaires du compte 4438).

Il est précisé que l'ouverture du compte 7617 « Revenus des créances rattachés à des participations » est soumise à l'autorisation expresse et préalable des autorités de tutelle (ministère chargé du Budget et ministère chargé de l'enseignement supérieur ou autre si l'EPSCP ne relève pas de l'autorité du ministère chargé de l'enseignement supérieur).

COMPTE 765 - ESCOMPTE OBTENUS

Technique comptable

Pour le prix de cession

- Débit 401 Fournisseurs ou Débit 4718 Autres recettes à classer
- Crédit 765 Escomptes obtenus (titre de recettes)

COMPTE 766 - GAINS DE CHANGE

Ne sont comptabilisés que les gains de change réalisés par l'établissement à l'occasion de ses opérations courantes ou de ses opérations en capital. En revanche, tant que ces gains ne sont pas définitivement acquis à l'établissement, ils ne constituent pas des produits.

Technique comptable

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 766 Gains de change

COMPTE 767 - PRODUITS NETS SUR CESSIONS DE VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Il enregistre la plus value acquise lors des cessions de valeurs mobilières de placement.

Technique comptable

Pour le prix de cession

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

Pour le montant de la valeur d'acquisition

- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 50 Valeurs mobilières de placement

Lorsque le prix de cession est supérieur à la valeur patrimoniale d'intégration (constatation de la plus value égal au solde créditeur du 465)

- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement (titre de recettes)

COMPTE 768 - AUTRES PRODUITS FINANCIERS

Le compte 7683 enregistre notamment les produits provenant de l'annulation de mandats de charges financières des exercices antérieurs.

COMPTE 77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS

Le champ d'application du compte 77 est défini par le caractère exceptionnel, c'est-à-dire non courant, inhabituel de ces produits qui ne relèvent pas de l'exploitation normale, courante et financière de l'établissement.

Ainsi par exemple, des produits répétitifs afférents à des exercices antérieurs n'auront pas le caractère exceptionnel requis pour être classés dans les comptes 77.

S'ils sont d'un montant important, ils devront être signalés et explicités dans l'annexe.

Il est précisé que tout produit financier est comptabilisé comme tel au compte 76, quel que soit son caractère habituel ou exceptionnel. En effet, le caractère financier d'une opération prime sur son caractère exceptionnel.

Le compte 77 présente les subdivisions suivantes :

771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion

7711 - Débits et pénalités perçus sur achats et ventes

7712 - Dégrevements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)

7713 - Libéralités reçues

7714 - Intérêts issus d'arrêtés de débits

7715 - Condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes

7716 - Recouvrements sur créances admises en non-valeur

7717 - Dettes atteintes par le prescription quadriennale

7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion de l'exercice

77181 - Subvention d'équilibre

77182 - Produits exceptionnels provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs

775 - Produits des cessions d'éléments d'actif

7751 - Immobilisations incorporelles

7752 - Immobilisations corporelles

7756 - Immobilisations financières

7758 - Autres éléments d'actif

776 - Produits issus de la neutralisation des amortissements

777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice

778 - Autres produits exceptionnels

COMPTE 771 - PRODUITS EXCEPTIONNELS SUR OPÉRATIONS DE GESTION

Technique comptable générale

- Débit subdivision intéressée d'un compte de classe 4
- Crédit subdivision intéressée du compte 771 (titre de recettes)

Compte 7711 - Débits et pénalités perçus sur achats et ventes

Ce compte enregistre en particulier les indemnités conventionnelles perçues par l'établissement en tant qu'acheteur ou vendeur en cas de non-exécution d'un contrat.

Compte 7713 - Libéralités reçues

Ce compte enregistre notamment les dons et legs sans affectation spéciale.

Compte 7718 Autres produits exceptionnels sur opération de gestion

Compte 77181 - Subvention d'équilibre

L'article 42 du décret du 14 janvier 1994 prévoit la possibilité pour le ministre chargé de l'enseignement supérieur de verser à un EPSCP une subvention d'équilibre.

Technique comptable

- Débit compte Etat – subvention à recevoir – subvention d'équilibre
- Crédit 77181 Subvention d'équilibre

COMPTE 775 - PRODUITS DES CESSIONS D'ÉLÉMENTS D'ACTIF

La cession d'un élément d'actif entraîne la constatation, dans les éléments exceptionnels, de deux flux.

- le prix de cession enregistré au compte 775 ;
- la valeur nette comptable du bien enregistré comptablement au compte 675 (pour plus de détail se reporter à ce compte).

Technique comptable

Pour le prix de cession

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit subdivision intéressée du compte 775 (titre de recettes)

Encaissement du montant de la cession

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 462 Créances sur cessions d'immobilisations

NB Pour l'écriture complète de cession d'une immobilisation, se reporter aux commentaires du comptes 462 Créances sur cessions d'immobilisations

COMPTE 776 - PRODUITS ISSUS DE LA NEUTRALISATION DES AMORTISSEMENTS

Lorsque la charge de renouvellement d'un bien inscrit au bilan d'un établissement public ne lui incombe pas, l'amortissement pratiqué sur ce bien est neutralisé par la constatation d'un produit exceptionnel

Technique comptable :

Neutralisation des amortissements, pour le montant annuel de l'amortissement

- Débit subdivision intéressée du compte 102 Dotation
- Crédit 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements (titre de recettes)

COMPTE 777 - QUOTE-PART DES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT VIRÉE AU RÉSULTAT DE L'EXERCICE

Il enregistre à son crédit le montant des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice.

Technique comptable

- Débit 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
- Crédit 777 Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice (titre de recettes)

- d'une somme égale, en principe, au montant de la dotation aux comptes d'amortissement des immobilisations (ou fractions d'immobilisations) amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention ;

- d'une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables ou créées au moyen de la subvention sont inaliénables aux termes du contrat ou, à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, d'une somme égale au dixième du montant de la subvention.

La reprise se fait au même rythme que l'amortissement.

COMPTE 778 - AUTRES PRODUITS EXCEPTIONNELS

COMPTE 78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS

Les provisions et, dans des cas exceptionnels les amortissements, sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister.

Ce rapport est effectué par le crédit du compte 78 qui présente les subdivisions suivantes :

781 - Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)

7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles

78111 - Immobilisations incorporelles

78112 - Immobilisations corporelles

7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation

7816 - Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles

78161 - Immobilisations incorporelles

78162 - Immobilisations corporelles

7817 - Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants

78173 - Stocks et en-cours

78174 - Créances

786 - Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits financiers)

7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financiers

7866 - Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers

78662 - Immobilisations financières

78665 - Valeurs mobilières de placement

787 - Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)

7875 - Reprises sur provisions pour risques et charges exceptionnels

7876 - Reprises sur provisions pour dépréciations exceptionnelles

Technique comptable

Cas d'une diminution d'amortissement ou de provision

- Débit subdivision intéressé des comptes d'amortissement ou de provisions
- Crédit subdivision intéressée des comptes 781 ou 786 ou 787 (titre de recettes)

Cas d'une cession d'un bien

La reprise se fait au même rythme que l'amortissement

Ces comptes sont utilisés

- dans le cas d'une diminution d'amortissement ou de provision ;
- lors de la cession d'un bien ayant fait l'objet d'une dépréciation ;
- lors de la survenance du risque ou de la charge ayant donné lieu à constitution d'une provision.

COMPTE 79 - TRANSFERTS DE CHARGES

Ce compte est un compte correcteur des comptes de charges de la classe 6.

Le compte 79 présente les subdivisions suivantes :

- 791 - Transferts de charges d'exploitation
- 796 - Transferts de charges financières
- 797 - Transferts de charges exceptionnelles

Les comptes de la classe 6 ne sont pas destinés à enregistrer les montants affectés à des investissements ou à des placements qui doivent être directement portés dans un compte de bilan.

Cependant, les établissements ne sont pas toujours en mesure de faire de telles distinctions au moment où les écritures sont passées, soit que le caractère de certaines charges (exploitation ou exceptionnel) ne soit pas connu, soit que l'affectation qui sera donnée à ces sommes soit ignorée.

Le compte 79 est alors destiné à corriger l'imputation des dépenses qui auraient dû, selon leur nature, être affectées à un compte de bilan (autre qu'immobilisation), mais qui ont été enregistrées en charges.

Il en est ainsi pour les charges supportées pour le compte de tiers, telles que les indemnités d'assurance, et pour les dépenses réalisées au cours d'un exercice et portées dans un compte de charges, mais qui sont à répartir sur plusieurs exercices (par le compte 481).

Les transferts de charges doivent demeurer limités car ils conduisent à un double enregistrement des charges transférées et faussent donc les flux de gestion.

L'usage du compte 79 pour corriger des erreurs d'imputation est à proscrire et doit en conséquence être limité aux cas strictement inévitables. Il s'agira généralement de ceux dans lesquels la nature composite du montant à transférer (montant global déterminé par calculs statistiques ou en comptabilité analytique) ne permet pas de connaître aisément le détail des diverses charges par nature et l'on est conduit à créditer un compte de produits (le compte 79) compensant, dans le calcul du résultat, ces diverses charges.

8. COMPTES DE CLASSE 8 : COMPTES SPÉCIAUX

La classe 8 regroupe tous les comptes qui n'ont pas leur place dans les classes de comptes 1 à 7 et 9 du cadre comptable.

Cette classe est utilisée par l'établissement pour satisfaire notamment à certaines obligations d'information pour l'établissement de l'annexe.

COMPTE 80 - ENGAGEMENTS HORS BILAN

Le compte 80 présente les subdivisions suivantes qui fournissent le détail par nature des divers engagements.

- 801 - Engagements donnés par l'établissement
 - 8011 - Avals, cautions, garanties
 - 8016 - Redevances crédit-bail restant à courir
 - 80161 - Crédit-bail mobilier
 - 80165 - Crédit-bail immobilier
 - 8018 - Autres engagements donnés
- 802 - Engagements reçus par l'établissement
 - 8021 - Avals, cautions, garanties
 - 8026 - Engagements reçus pour utilisation en crédit bail
 - 80261 - Crédit-bail mobilier
 - 80265 - Crédit-bail immobilier
 - 8028 - Autres engagements reçus
- 803 - Autorisations de programme
- 804 - Engagements juridiques
- 805 - Crédits de paiement
- 806 - Engagements comptables annuels
- 807 - Mandatement
- 808 - Recettes pluriannuelles
 - 8081 - Prévision annuelle du financement
 - 8082 - Constatation des droits pluriannuels
 - 8083 - Constatation de la partie annuelle du financement
 - 8084 - Encaissement attendu
- 809 - Contrepartie des engagements
 - 8091 - Donnés par l'établissement
 - 8092 - Reçus par l'établissement

COMPTE 801 ENGAGEMENTS DONNÉS PAR L'ÉTABLISSEMENT

COMPTE 802 ENGAGEMENTS REÇUS PAR L'ÉTABLISSEMENT

Les comptes 801 et 802 retracent respectivement les engagements donnés et reçus par l'établissement, au sens du plan comptable général (cf. § 2.2.4 du chapitre 2 du présent titre), c'est-à-dire les droits et obligations dont les effets sur le montant ou la composition du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures. Ces engagements résultent d'une obligation contractuelle.

Compte tenu du caractère public de leurs deniers, qui sont donc de ce fait insaisissables, ils ne peuvent se porter caution.

Il est précisé que cette comptabilité des engagements est tenue par l'agent comptable et qu'elle est distincte de la comptabilité de programme dépenses décrite aux comptes 803 à 807 ci-après.

Les comptes 801 et 802 enregistrent respectivement la situation éventuellement débitrice ou créditrice de l'établissement vis-à-vis des tiers, des subdivisions fournissant le détail par nature des divers engagements donnés ou reçus.

Leur bonne compréhension appelle des explications que l'utilisateur du bien donnera en annexe, afin d'éclairer sur la nature, l'importance, l'échelonnement dans le temps, des opérations dont il s'agit.

En ce qui concerne le crédit-bail, les comptes 801 et 802, servis dans les conditions ci-après, tiennent lieu de support à l'information à retracer dans l'annexe.

Cette information est obligatoire dans l'annexe sous la rubrique « Engagements donnés » :

Pour l'évaluation, à la date de clôture du bilan, du montant total des charges restant à supporter en exécution des obligations stipulées dans un ou plusieurs contrats de crédit-bail, les établissements indiquent sous deux rubriques distinctes, l'évaluation des loyers ou redevances concernant le crédit-bail immobilier et le crédit-bail mobilier :

- TTC ou hors TVA déductible ;
- indexés ;
- actualisés ou non.

En ce qui concerne le crédit-bail immobilier, il sera généralement facile et particulièrement utile d'actualiser les charges.

Par contre, en présence de contrats de crédit-bail mobilier, l'actualisation risque de se heurter à certaines difficultés et sera, en toute hypothèse, moins utile eu égard à la durée relativement courte des contrats.

L'information obligatoire concerne au départ les redevances ou loyers à prendre en considération à compter de l'entrée en jouissance du bien. Par la suite, à la clôture de chaque période comptable, cette information concerne les redevances ou loyers restant à courir jusqu'à la fin du contrat. Elle ne doit pas faire double emploi avec l'information sur les redevances ou loyers échus ou courus afférents à la période comptable écoulée dont le montant est inscrit dans les dettes.

L'information concernant les engagements donnés est présentée sous la forme suivante :

- crédit-bail mobilier : évaluation des redevances ou loyers restants à courir TTC ou hors TVA déductible, indexés, actualisés (ou non)... XF ;
- crédit-bail immobilier : évaluation des redevances ou loyers restant à courir TTC ou hors TVA déductible, indexés, actualisés (ou non)... YF.

En ce qui concerne l'information recommandée « Engagement reçus », il appartient à l'utilisateur du bien d'inscrire, hors bilan, les engagements reçus de crédit-bail mobilier ou immobilier en fonction des clauses des contrats.

La comptabilité des engagements fonctionne de façon totalement autonome. Les mouvements sont enregistrés par des écritures comptables du type « opérations diverses » sur un journal spécifique.

Technique comptable

Les opérations décrites ci-dessous valent pour tous les cas d'engagements donnés et d'engagements reçus par l'établissement.

C'est pourquoi la technique comptable n'est pas expliquée compte par compte, mais pour un exemple précis : celui de l'enregistrement du crédit-bail.

Enregistrement des engagements donnés par l'établissement pour des redevances de crédit-bail

- Débit 8091 - Contrepartie des engagements donnés par l'établissement
- Crédit 8016 - Redevances de crédit-bail restant à courir

Enregistrement des engagements reçus par l'établissement pour utilisation en crédit-bail

- Débit 8026 - Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail
- Crédit 8092 - Contrepartie des engagements reçus par l'établissement

COMPTES 803 À 807 : COMPTABILITÉ DE PROGRAMME

L'instruction n°95-023-M9 du 15 février 1995 décrit l'aspect juridique de la comptabilité de programme pour les EPN.

Les comptes 803 à 807 sont propres à la comptabilité de programme des établissements publics nationaux. Cette comptabilité est servie parallèlement aux opérations budgétaires, avant et indépendamment de la description des opérations en comptabilité générale.

La comptabilité de programme est distincte de la comptabilité des engagements retracée aux comptes 801, 802 et 809.

COMPTE 803 - AUTORISATIONS DE PROGRAMME

Ce compte retrace la consommation de l'autorisation de programme.

Technique comptable

Prise en charge de l'autorisation de programme

- . Débit 803 - Autorisations de programme
- . Crédit 805 - Crédits de paiement

Constatation des engagements juridiques

- . Débit 804 - Engagements juridiques
- . Crédit 803 - Autorisations de programme

Annulation d'une autorisation de programme ou AP non consommée
(se double avec une écriture au niveau des engagements comptables)

- . Débit négatif 803 - Autorisations de programme
- . Crédit négatif 805 - Crédits de paiement

En fin d'exercice, le solde débiteur du compte 803 représente les restes à engager juridiquement.

COMPTE 804 - ENGAGEMENTS JURIDIQUES

Ce compte retrace la consommation des engagements juridiques.

Technique comptable

Constatation des engagements juridiques

- . Débit 804 - Engagements juridiques
- . Crédit 803 - Autorisations de programme

Mandatement des dépenses engagées

- . Débit 807 - Mandatement
- . Crédit 804 - Engagements juridiques

En fin d'exercice, le solde débiteur du compte 804 représente les restes à mandater sur les engagements juridiques contractés.

COMPTE 805 - CRÉDITS DE PAIEMENT

Le compte retrace des ouvertures d'enveloppes annuelles de crédits.

Technique comptable

Prise en charge de l'autorisation de programme

- Débit 803 - Autorisations de programme
- Crédit 805 - Crédits de paiement

Constatation de l'ouverture des crédits de paiement pour une année donnée

- Débit 805 - Crédits de paiement
- Crédit 806 - Engagements comptables annuels

En fin d'exercice, le solde créditeur du compte 805 représente le montant des crédits de paiement restant à ouvrir dans les prochains budgets.

COMPTE 806 - ENGAGEMENTS COMPTABLES ANNUELS

Ce compte retrace la consommation des crédits de paiement annuels.

Technique comptable

Constatation de l'ouverture des crédits de paiement pour une année donnée

- Débit 805 - Crédits de paiement
- Crédit 806 - Engagements comptables annuels

Constatation des engagements comptables annuels

- Débit 806 - Engagements comptables annuels
- Crédit 807 - Mandatement

Annulation des crédits de paiements induite par l'annulation d'une autorisation de programme

- Débit négatif 805 - Crédits de paiement
- Crédit négatif 806 - Engagements comptables annuels

En fin d'exercice, le solde créditeur du compte 806 représente le montant des crédits de paiement restant à ouvrir dans les prochains budgets.

COMPTE 807 - MANDATEMENT

Le compte retrace la consommation effective des crédits de paiement ouverts au titre de l'exercice.

Technique comptable

Constatation engagements comptables annuels

- Débit 806 - Engagements comptables annuels
- Crédit 807 - Mandatement

Mandatement des dépenses

- Débit 807 - Mandatement
- Crédit 804 - Engagements juridiques

En fin d'exercice, le solde créditeur du compte 807 représente ce qui a été engagé et non mandaté au 31 décembre.

COMPTE 808 – FINANCEMENTS PLURIANNUELS

Ce compte permet aux EPSCP de suivre la réalisation d'un financement pluriannuel.

Ces comptes pourront être utilisés pour le suivi du contrat quadriennal d'établissement signé entre chaque EPSCP et le ministère chargé de l'enseignement supérieur.

Peuvent également être suivis les contrats qui prévoient des échéanciers de paiement de la part du bailleur de fonds.

Technique comptable

Prise en charge de la recette pluriannuelle

- Débit 8084 - Encaissement attendu
- Crédit 8082 - Constatation des droits pluriannuels

Prévision annuelle de la recette

ce montant correspond au montant inscrit au budget

- Débit 8082 - Constatation des droits pluriannuels
- Crédit 8081 - Prévision annuelle du financement

Notification de la recette

correspond à l'émission du titre de recettes

- Débit 8081 - Prévision annuelle du financement
- Crédit 8083 - Constatation de la part annuelle du financement

Encaissement de la recette

- Débit 8083 - Constatation de la part annuelle du financement
- Crédit 8084 - Encaissement attendu

Diminution de la recette pluriannuelle

- Débit négatif 8084 - Encaissement attendu
- Crédit négatif 8082 - Constatation des droits pluriannuels

Diminution de la recette attendue pour l'année

- Débit négatif 8082 - Constatation des droits pluriannuels
- Crédit négatif 8081 - Prévision annuelle du financement

Le solde du compte 8081 « Prévision annuelle du financement » correspond à la différence entre la prévision budgétaire et la réalisation budgétaire.

Le solde du compte 8082 « Constatation des droits pluriannuels » correspond au montant de la recette pluriannuelle qui reste à exécuter.

Le solde du compte 8083 « Constatation de la part annuelle du financement » correspond au montant non encaissé sur l'année.

Le solde du compte 8084 « Encaissement attendu » correspond au montant restant à encaisser sur la recette pluriannuelle.

COMPTE 809 - CONTREPARTIE DES ENGAGEMENTS

Se reporter aux commentaires des comptes 801 et 802.

COMPTE 86 - VALEURS INACTIVES

861 - Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille²⁰

862 - Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants

863 - Comptes de prise en charge²¹

Au compte 86 sont suivies les valeurs inactives, que les agents comptables sont amenés à détenir dans l'exercice de leurs fonctions.

²⁰ Désignation de la nature des titres et valeurs.

²¹ Désignation des tiers créanciers.

Sont considérées comme valeurs inactives, les valeurs qui ne constituent pas le portefeuille de l'établissement (exemple dépôts sous forme de titres, objets précieux appartenant à des tiers) ou qui n'acquièrent leur valeur nominale que lorsqu'elles sont mises en circulation pour la rémunération d'une prestation de service de l'établissement (tickets de cantine, droits d'entrée).

Elles sont, suivant leur nature, comptabilisées pour un montant conventionnel déterminé comme suit :

- rentes et obligations de l'Etat inscrites au Grand-livre : montant nominal correspondant ;
- obligations, bons du Trésor, bons et actions et valeurs assimilées : capital nominal ;
- effets de commerce : montant ;
- billets de loterie et tombola : prix de vente ;
- timbres, tickets : valeur faciale ou valeur d'émission ;
- titres de pension : 1 unité monétaire par titre ;
- livrets de caisse d'épargne : 1 unité monétaire par livret ;
- objets précieux : 1 unité monétaire par objet ou exceptionnellement valeur résultant d'une estimation officielle ;
- autres valeurs inactives ne comportant pas d'indication de valeur : 1 unité monétaire par valeur.

Lors de la prise en charge des valeurs par l'agent comptable, il est constaté :

- un débit au compte 861 « Titres et valeurs en portefeuille » ;
- un crédit au compte 863 « Compte de prise en charge ».

La remise des valeurs aux régisseurs entraîne :

- un débit au compte 862 « Titres et valeurs chez les correspondants » ;
- un crédit au compte 861 « Titres et valeurs en portefeuille ».

Les restitutions de valeurs par les régisseurs donnent lieu aux écritures inverses. Les soldes débiteurs des comptes 861 et 862 doivent donc correspondre aux valeurs respectivement détenues par le comptable et les régisseurs.

Les sorties définitives de valeurs donnent lieu à un débit du compte 863 « comptes de prise en charge » :

- par le crédit du compte 861 « Titres et valeurs en portefeuille », si la remise de valeurs aux tiers ou la sortie est effectuée directement par le comptable ;
- par le crédit du compte 862 « Titres et valeurs chez les correspondants », lorsque l'émission est réalisée par un régisseur.

Les comptes de prise en charge sont subdivisés de façon à distinguer les comptes présentant la situation de l'établissement à l'égard des tiers qui ont constitué les dépôts, et les comptes décrivant la situation de formules à émettre par la collectivité.

Les comptes de prise en charge ne peuvent jamais être débiteurs.

Les comptes de position ne peuvent jamais être créditeurs.

Le solde créditeur du compte de prise en charge d'une valeur déterminée doit toujours être égal à la somme des soldes débiteurs des comptes indiquant la position de cette valeur dans le portefeuille du comptable et chez ses correspondants ou régisseurs.

Le jeu des comptes va ainsi permettre, en suivant matériellement tous les mouvements de valeurs :

- de réaliser d'abord la prise en charge des valeurs ;
- de préciser ensuite qui les détient ;
- de libérer enfin les comptables de la prise en charge initiale après réalisation des opérations ou restitution de valeurs.

Conformément à l'article 183 du décret du 29 novembre 1985, la balance des comptes des valeurs inactives est, pour les EPNA et pour les EPSCP, une composante du compte financier de l'établissement.

La comptabilité des valeurs inactives est tenue sur le journal Grand Livre des valeurs inactives.

COMPTE 88 - RÉSULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION (FACULTATIF)

Ce compte peut être utilisé par l'établissement pour l'affectation du résultat de l'exercice avant imputation au compte 12.

COMPTE 89 - BILAN (FACULTATIF)

Lorsqu'elles sont utilisées, les subdivisions du compte 89 permettent de vérifier l'égalité entre le bilan d'ouverture de l'exercice N et le bilan de clôture de l'exercice N-1.

COMPTE 890 - BILAN D'OUVERTURE

Il est débité à l'ouverture des comptes par le crédit des comptes dont le solde est créditeur.

Il est crédité à l'ouverture des comptes par le débit des comptes dont le solde est débiteur.

COMPTE 891 - BILAN DE CLÔTURE

Il est débité à la clôture par le crédit des comptes dont le solde est débiteur. Il est crédité à la clôture des comptes par le débit des comptes dont le solde est créditeur.

CHAPITRE 6

LES OPÉRATIONS DE FIN ET DE DÉBUT D'EXERCICE

1. LES OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE : PRINCIPES GÉNÉRAUX

1.1. OBJECTIFS DES OPÉRATIONS DE FIN D'EXERCICE

Les opérations de fin d'exercice répondent à une même règle budgétaire et comptable qui s'articule en un double objectif :

- respecter le principe de l'annualité budgétaire ;
- dégager un résultat comptable qui comprenne l'ensemble des opérations relatives à un même exercice.

Le principe de l'indépendance des exercices a été posé par l'article 14 du décret du 10 décembre 1953 qui prévoit notamment : « *L'exercice comptable comprend les douze mois de l'année civile, il commence le 1er janvier et s'achève le 31 décembre; (...) Tous les droits acquis et tous les services faits au cours d'un exercice doivent être comptabilisés au titre de cet exercice.* »

En outre, le premier alinéa de l'article 7 du décret du 14 janvier 1994 précise « *L'exercice budgétaire correspond à l'année civile.* »

Les opérations de fin d'exercice consistent donc essentiellement d'une part, à rattacher à l'exercice les droits et obligations qui s'y rapportent et d'autre part, à arrêter les comptes de l'exercice.

Elles sont distinguées selon qu'il s'agit :

- d'opérations ayant à la fois un caractère budgétaire et comptable ;
- d'opérations ayant un caractère strictement comptable.

Qu'elles revêtent un caractère à la fois budgétaire et comptable ou un caractère strictement comptable, *les opérations de fin d'exercice sont des opérations d'ordre*. C'est-à-dire qu'elles ne retracent pas de flux financiers et qu'elles ne mettent pas l'établissement en rapport avec des tiers.

La définition des opérations d'ordre est donnée au paragraphe 1 du chapitre 4 du présent titre.

1.2. PÉRIODE COMPLÉMENTAIRE - PÉRIODE D'INVENTAIRE

Selon les termes de l'article 14 cité ci-dessus, "(...) *Au début de chaque exercice l'ordonnateur dispose d'un délai de deux mois pour procéder à l'émission des titres de perception et des mandats correspondant aux droits acquis et aux services faits au cours de l'exercice précédent. Le comptable dispose du même délai pour comptabiliser les titres de perception et les mandats émis par l'ordonnateur.*"

Ce délai de deux mois, communément désigné sous les termes de "période complémentaire", est une possibilité ouverte aux établissements et non une obligation.

Les opérations concernent aussi bien les opérations de fonctionnement que les opérations en capital.

La période complémentaire trouve sa justification dans un système comptable basé sur l'optique encaissement/décaissement et dans le cas où l'ensemble des opérations sont enregistrées manuellement.

Tel n'est plus le cas général des EPSCP.

La procédure de la période complémentaire peut alors être utilement remplacée par une période d'inventaire, plus courte, qui présente deux avantages :

- les comptes peuvent être rendus plus tôt ;

- l'exécution budgétaire est plus lissée tout au long de l'exercice.

La période d'inventaire consiste à :

- arrêter au 31 décembre de l'année l'émission des titres et des mandats sur les comptes de clients et de fournisseurs de l'année en cours ;
- puis comptabiliser systématiquement l'ensemble des services faits et des droits acquis au titre de l'exercice qui s'achève, selon la technique des charges à payer, ou factures non parvenues, pour les opérations d'investissement, et des produits à recevoir ;
- et enregistrer les opérations d'ordre comme les amortissements, les provisions, les stocks, les régies, les opérations des comptaables secondaires.

1.3. CAS PARTICULIER DES OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE

Ni la période complémentaire, ni la période d'inventaire ne peuvent concerner des opérations de trésorerie.

En effet, les mouvements de trésorerie sont toujours comptabilisés sur l'exercice ouvert au 1er janvier de l'année civile et cela, qu'ils concernent aussi bien des opérations de l'exercice courant que des opérations de l'exercice précédent en cours de clôture. Ce sont les comptes de tiers mouvementés en contrepartie des comptes de disponibilités qui permettent de différencier les deux exercices.

2. LES OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES D'ORDRE DE FIN D'EXERCICE

2.1. LES OPÉRATIONS RÉALISÉES PENDANT LA PÉRIODE COMPLÉMENTAIRE

Ces opérations concernent les services faits et les droits acquis au cours de l'exercice pour lesquels l'établissement a reçu les pièces justificatives de dépenses ou procédé à la liquidation définitive d'une recette le 31 décembre N au plus tard, mais qui n'ont pu être ordonnancées à cette date.

Ces opérations sont effectuées du 1^{er} janvier de l'année N+1 au 28 février N+1.

Il est rappelé que la suppression de la période complémentaire tend à se généraliser.

2.1.1. Procédure

☞ Traduction budgétaire

L'ordonnateur émet les titres de recettes et les mandats correspondant aux droits et obligations de l'établissement nés au cours de l'exercice N. Pour les dépenses, les mandatements sont effectués sur les crédits ouverts au titre de ce même exercice.

La date portée sur les mandats et les titres de recettes est le 31 décembre N ou le jour ouvré précédent, bien que les opérations soient exécutées jusqu'au 28 février N + 1.

☞ Traduction comptable

L'agent comptable :

- prend en charge les titres de recettes et les mandats dans la comptabilité de l'exercice N ;
- comptabilise les encaissements et les décaissements dans les comptes de l'exercice N+1.

Technique comptable

Prise en charge d'un mandat entre le 1^{er} janvier et 28 février N+1

- Débit 6 ou 2 (mandat)
- Crédit 4012 Fournisseurs ou Crédit 4042 Fournisseurs d'immobilisations – exercice courant

Paiement du mandat sur l'exercice N+1

- Débit 4011 Fournisseurs ou 4041 Fournisseurs d'immobilisations – exercices antérieurs
- Crédit 5

Prise en charge d'un titre de recettes entre le 1^{er} janvier et le 28 février N+1

- Débit 4112 Clients exercice courant ou 441
- Crédit 7 ou 1 (titre de recettes)

Encaissement

- Débit 5
- Crédit 4111 Clients – exercices antérieurs ou 441

2.2. LES CHARGES À PAYER ET/OU FACTURES NON PARVENUES ET LES PRODUITS À RECEVOIR

2.2.1. Principe

La technique dite des « *charges à payer et des produits à recevoir* » permet le rattachement à l'exercice des dépenses et des recettes dont le service est fait avant le 31 décembre de l'année intéressée mais pour lesquelles, à cette même date l'établissement n'a pas reçu les justificatifs nécessaires au paiement des dépenses et n'a pas procédé à la liquidation définitive des recettes.

Prévue initialement davantage pour les dépenses de la section de fonctionnement, cette procédure peut être utilisée pour les opérations relatives à la section des opérations en capital. Toutefois, il y a lieu alors de parler en matière de dépenses de « *factures non parvenues* ».

Que l'établissement utilise ou non la période complémentaire, les opérations correspondantes sont toujours enregistrées en comptabilité à la date du 31 décembre de l'exercice concerné.

2.2.2. Procédure en matière de dépenses

Dans le cas où, à la fin de l'exercice, certains créanciers n'ont pas adressé les justifications de leurs droits sur l'établissement public, l'ordonnateur a la possibilité de procéder à une liquidation provisoire du montant des fournitures, travaux effectués ou services rendus, au titre de l'exercice qui va se clore.

Cette opération, qui revêt parfois un caractère évaluatif, vise à déterminer les résultats les plus conformes à la gestion de l'établissement.

La liquidation et l'ordonnancement de ces dépenses évaluées sont réalisées dans les mêmes conditions que les autres dépenses.

L'évaluation des charges à payer ou des factures non parvenues est donc réalisée dans la limite des crédits budgétaires inscrits au budget de l'établissement.

Par ailleurs, il est rappelé qu'en vertu de l'article 7 du décret du 29 décembre 1962, les ordonnateurs sont responsables des certifications qu'ils délivrent.

2.2.2.1. A la fin de l'exercice

L'ordonnateur procède à la liquidation provisoire des charges ou des immobilisations à payer en se fondant sur des prix de commandes, des devis, ou autres éléments en sa possession et émet un mandat ordonnancé sur les crédits de l'exercice qui se termine.

L'agent comptable prend en charge ce mandat, au vu d'un état récapitulatif établi et certifié par l'ordonnateur.

Technique comptable

Comptabilisation des charges à payer ou factures non parvenues

- Débit comptes intéressés de la classe 6 ou classe 2 (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 408 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468

2.2.2.2. Au cours de l'exercice suivant

Il existe deux procédures pour régulariser la comptabilisation des charges à payer ou des factures non parvenues.

Procédure de l'ordre de paiement

Au fur et à mesure de la réception des justifications définitives, l'ordonnateur établit les ordres de paiement (et non les mandats) au profit des créanciers et y annexe les pièces justificatives.

Cette opération n'a aucun caractère budgétaire, les crédits ayant été consommés lors de l'opération initiale.

Seules les différences éventuelles entre les sommes prévues lors de la liquidation provisoire et celles constatées lors de la liquidation définitive auront une incidence budgétaire et feront l'objet :

- soit d'un mandatement complémentaire sur le budget de l'exercice courant, si la somme initiale est insuffisante ;
- soit d'un titre de recettes imputé à un compte de recettes exceptionnelles de l'exercice courant, si la somme prévue est excédentaire.

Après avoir effectué son visa, l'agent comptable procède au paiement de la facture au débiteur.

Technique comptable

En N,

Comptabilisation des charges à payer ou factures non parvenues

- Débit comptes intéressés de la classe 6 ou classe 2 (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 408 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468

En N+1,

❶ Évaluation est égale au montant facturé

- Débit subdivision intéressée du compte 408 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468 (ordre de paiement)
- Crédit compte de disponibilité

❷ Évaluation est inférieure au montant de la facture définitive,

- Débit comptes intéressés de la classe 6 ou classe 2 pour la partie excédant l'évaluation (mandat)
- Débit subdivision intéressée du compte 408 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468 (ordre de paiement)
- Crédit 401 Fournisseurs pour le montant de la facture

③ Évaluation est supérieure au montant de la facture

- Débit subdivision intéressée du compte 408 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468 (ordre de paiement)
- Crédit 758 (ou 778, si exceptionnel) Produits provenant de l'annulation de mandat des exercices antérieurs pour le montant de l'évaluation trop haute (titre de recettes)
- Crédit 401 Fournisseurs pour le montant de la facture

Procédure de l'extourne ou contre-passation

Cette procédure consiste à contre-passer ou extourner, au début de l'exercice N+1, les écritures de charges à payer ou de factures non parvenues comptabilisées en fin d'exercice N.

Cette opération se traduit budgétairement par l'émission d'un *mandat d'extourne* sur le compte de charges initialement mouvementé, rétablissant ainsi les crédits sur ce compte.

A réception des factures, constituant les justificatifs définitifs, l'ordonnateur émet un nouveau mandat sur le compte par nature intéressé qui est pris en charge par l'agent comptable comme tout mandat de l'exercice.

Technique comptable

En N,

Comptabilisation des charges à payer ou factures non parvenues

- Débit comptes intéressés de la classe 6 ou classe 2 (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 408 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468

En N+1,

Contre-passation des écritures de charges à payer ou factures non parvenues

- Débit subdivision intéressée du compte 408 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468
- Crédit comptes intéressés de la classe 6 ou classe 2 (mandat d'extourne)

A réception de la facture, prise en charge du mandat

- Débit compte intéressé de la classe 2 ou 6 (mandat)
- Crédit compte Fournisseur intéressé – exercice courant

Cette opération, plus lourde d'un point de vue budgétaire, présente cependant l'intérêt d'éviter les ajustements éventuels entre la liquidation effectuée à la clôture de l'exercice et la liquidation définitive.

Les établissements peuvent librement choisir le dispositif qu'ils entendent utiliser. Toutefois, les changements de méthode doivent rester exceptionnels et être uniquement motivés par un souci de meilleure efficacité.

2.2.3. Procédure en matière de recettes

2.2.3.1. A la fin de l'exercice

Les recettes nées au cours de l'exercice, qui ne peuvent donner lieu à une liquidation définitive à la date de fin d'exercice, font l'objet d'un titre de recettes établi par l'ordonnateur sur une base provisoire.

L'agent comptable prend en charge ce titre de recettes au vu d'un état des produits à recevoir, établi et certifié par l'ordonnateur, éventuellement appuyé des justificatifs existants

Technique comptable

Prise en charge des produits à recevoir

- Débit subdivision intéressée du compte 418 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468
- Crédit comptes intéressés de la classe 7 (titre de recettes)

2.2.3.2. Au cours de l'exercice suivant

Il existe également deux procédures pour régulariser la comptabilisation des produits à recevoir.

Première méthode

La recette est encaissée sur la base de l'état liquidatif définitif mais sans titre de recettes puisque celui-ci a déjà été pris en charge au titre de l'exercice antérieur.

Si la somme encaissée est différente du titre de recettes émis l'année précédente, cette différence fait l'objet :

- soit d'un titre de recettes complémentaire sur le budget de l'exercice en cours, si la recette perçue est supérieure à la prévision initiale ;
- soit d'un mandat imputé à un compte de charges exceptionnelles, si la recette perçue est inférieure au titre de recettes émis l'exercice passé.

Afin d'éviter des régularisations négatives, il est fortement recommandé, en cas d'incertitude sur le montant définitif, de réaliser une évaluation très prudente. En effet, dans ce cas, il y a lieu d'émettre un mandat qui affecte les crédits de l'année N+1.

Technique comptable

En N,

Comptabilisation des produits à recevoir

- Débit subdivision intéressée du compte 418 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468
- Crédit comptes intéressés de la classe 7 (titre de recettes)

En N+1,

❶ Évaluation est égale au montant du titre de recettes

- Débit compte de disponibilité
- Crédit subdivision intéressée du compte 418 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468

❷ Titre de recettes émis en N est inférieur au montant de la liquidation définitive,

- Débit compte clients pour le montant réellement dû
- Crédit subdivision intéressée du compte 418 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468 pour le montant du titre de recettes émis en N
- Crédit compte de produit intéressé pour la différence (titre de recettes)
-

③ Titre de recettes émis en N est supérieur au montant de la liquidation définitive

- . Débit compte clients pour le montant réellement dû
- . Débit compte 65 (ou 67 si exceptionnel) Charges provenant de l'annulation de titres de recettes des exercices antérieurs (mandat) pour la différence
- . Crédit subdivision intéressée du compte 418 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468 pour le montant du titre de recettes émis en N

 Deuxième méthode : la contre-passation ou l'extourne

Comme en matière de dépense, il existe une alternative à la procédure comptable décrite ci-dessus qui consiste, en début d'exercice, à contre-passer les opérations effectuées en fin d'exercice.

Dans ce cas, l'agent comptable crédite le compte de tiers "Produits à recevoir" précédemment mouvementé par le débit du compte de produits intéressés.

Cette opération se traduit budgétairement par l'émission d'un titre d'extourne sur le compte de produits initialement mouvementé.

A réception des justificatifs définitifs, l'ordonnateur émet un titre de recettes sur le compte de produits intéressés qui est pris en charge par l'agent comptable comme tout titre de recettes de l'exercice N+1.

Technique comptable

En N,

Comptabilisation des produits à recevoir

- . Débit subdivision intéressée du compte 418 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468
- . Crédit comptes intéressés de la classe 7 (titre de recettes)

En N+1,

Contre-passation des écritures de produits à recevoir, pour le montant du titre émis en N

- . Débit comptes intéressés de la classe 7 (titre d'extourne)
- . Crédit subdivision intéressée du compte 418 ou 428 ou 438 ou 448 ou 468 pour le montant du titre de recettes émis en N

A réception de la liquidation définitive, prise en charge du titre de recettes correspondant

- . Débit compte Client intéressé – exercice courant
- . Crédit compte de produit intéressé

2.3. LES CHARGES CONSTATÉES D'AVANCE ET LES PRODUITS COMPTABILISÉS D'AVANCE

2.3.1. Principe

Comme indiqué au paragraphe 1.1 ci-dessus, le principe comptable d'indépendance des exercices conduit à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits le concernant effectivement.

Aussi, lorsqu'une charge ou un produit est constaté et comptabilisé sur un exercice donné mais concerne un ou plusieurs exercices ultérieurs, il convient d'étaler cette charge ou ce produit sur le ou les exercices intéressés.

Dans les EPSCP, cette technique présente un intérêt certain compte tenu du décalage qui existe entre l'année universitaire et l'exercice budgétaire, comme par exemple en matière de droits universitaires, de locations de bâtiments, de prestations de services.

Cette technique est mise en œuvre :

- soit en fin d'exercice ;
- soit au fur et à mesure de la naissance des droits et obligations (des charges et des produits).

2.3.2. Procédure en matière de dépense

2.3.2.1. Première méthode : Régularisation en fin d'exercice

Au début de l'exercice N, les crédits budgétaires sont ouverts sur le compte de charges de la section de fonctionnement devant supporter la dépense, *pour le montant global de cette dépense*.

Au cours de l'exercice N, l'ordonnateur émet un mandat au moment de la réalisation de la dépense pour le montant total de la dépense à effectuer. Ce mandat est pris en charge par l'agent comptable, comme tout mandat de l'exercice.

A la fin de l'exercice N, l'ordonnateur émet un ordre de reversement pour le montant de la quote-part de la dépense à répartir sur le ou les exercice(s) suivant(s).

Cet ordre de reversement permet de rétablir les crédits sur le compte de charges concerné par la dépense.

Cet ordre de reversement est pris en charge par l'agent comptable.

A l'ouverture de l'exercice N+1, les crédits budgétaires sont ouverts sur le compte de charges de la section de fonctionnement devant supporter la dépense, pour le montant de la quote-part de la dépense à faire supporter sur l'exercice N+1.

L'ordonnateur émet alors un mandat pour ordre, à l'ordre de l'agent comptable, pour le montant de cette même quote-part, qui le prend en charge dans sa comptabilité.

Technique comptable

En N,

Comptabilisation de la facture

- Débit compte de charges intéressé pour le montant de la facture (mandat)
- Crédit compte fournisseur intéressé

Paiement de la facture

- Débit compte fournisseur
- Crédit compte de disponibilités

En fin d'exercice, comptabilisation des charges constatées d'avance – transfert des charges ne relevant pas de l'exercice

- Débit compte 486 charges constatées d'avance

Crédit compte de charge initialement débité (ordre de reversement)

En N+1,

Contre-passation de l'écriture de charge constatée d'avance comptabilisée en fin d'exercice N pour le montant de la quote-part de la charge se rapportant à l'exercice N+1

- Débit compte de charge intéressé (mandat)
- Crédit compte 486 charges constatées d'avance
- *Le compte 486 se trouve ainsi soldé sur le dernier exercice devant supporter la dépense.*

2.3.2.2. Deuxième méthode : Imputation au fur et à mesure de la naissance des droits et obligations dans le courant de l'exercice

Au début de l'exercice N, les crédits budgétaires sont ouverts sur le compte de charges de la section de fonctionnement devant supporter la dépense, *pour le montant de la quote-part de cette dépense à affecter à l'exercice N.*

Au cours de l'exercice N, l'ordonnateur émet un mandat au moment de la réalisation de la dépense, pour le montant global de la dépense, avec une double imputation :

- imputation au compte de charges concerné pour le montant de la quote-part de la dépense à affecter à l'exercice N ;
- imputation au compte 486 pour le montant de la quote-part de la dépense à répartir sur le ou les exercice(s) suivant(s).

Ce mandat est pris en charge par l'agent comptable comme tout mandat.

A l'ouverture de l'exercice N+1, les crédits budgétaires sur le compte de charges de la section de fonctionnement devant supporter la dépense sont ouverts pour le montant de la quote-part de la dépense à faire supporter sur l'exercice N+1.

L'ordonnateur émet alors un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable) pour le montant de la quote-part de la dépense à faire supporter sur l'exercice N+1. Ce mandat est pris en charge par l'agent comptable comme tout mandat de paiement de l'exercice.

Technique comptable

En N,

Comptabilisation du mandat émis à réception de la facture

- Débit compte de charges intéressé pour le montant de quote-part de la charge se rapportant à l'exercice N (mandat)
- Débit 486 charges constatées d'avance
- Crédit comptes fournisseur

Paiement de la facture

- Débit compte fournisseur
- Crédit compte de disponibilités

En N+1,

Prise en charge du mandat établi par l'ordonnateur correspondant à la quote-part devant être supportée par l'exercice N+1

- Débit compte de charges intéressé (mandat)
- Crédit compte 486 charges constatées d'avance

Le compte 486 se trouve ainsi soldé sur le dernier exercice devant supporter la dépense.

2.3.3. Procédure en matière de recettes

De même, si tous les produits sont enregistrés au fur et à mesure de leur naissance, certains d'entre eux peuvent être imputables à des exercices ultérieurs.

Deux méthodes peuvent également être utilisées.

2.3.3.1. Première méthode : Régularisation en fin d'année

Au début de l'exercice N, les prévisions budgétaires, sur le compte de produits de la section de fonctionnement devant recevoir la recette, sont inscrites *pour le montant global de cette recette*.

Au cours de l'exercice N, l'ordonnateur émet un titre de recettes au moment de la réalisation de cette dernière, pour le montant total de la recette à réaliser. Ce titre de recettes est pris en charge par l'agent comptable dans les conditions habituelles.

A la fin de l'exercice N, l'ordonnateur émet un titre d'annulation ou de réduction, pour le montant de la quote-part de la recette à affecter sur le ou les exercice(s) suivant(s).

Ce titre d'annulation ou de réduction permet de modifier les inscriptions budgétaires sur le compte de produits concerné par la recette. Ce titre d'annulation ou de réduction est pris en charge par l'agent comptable.

A l'ouverture de l'exercice N+1, les prévisions budgétaires sont inscrites sur le compte de produits de la section de fonctionnement devant recevoir la recette, pour le montant de la quote-part de la recette à affecter à l'exercice N+1.

L'ordonnateur émet alors un titre de recette, à l'ordre de l'agent comptable, pour le montant de la quote-part de la recette à affecter à l'exercice N+1. Ce titre de recettes est pris en charge par l'agent comptable au titre de l'exercice N+1.

Technique comptable

En N,

Comptabilisation de la recette à réaliser

- . Débit compte client intéressé
- . Crédit comptes de la classe 7 (titre de recette)

Encaissement de la recette

- . Débit compte de disponibilités
- . Crédit compte client

En fin d'exercice, comptabilisation des produits constatées d'avance valant transfert des produits relevant des exercices ultérieurs

- . Débit compte de classe 7 initialement crédité (titre de réduction)
- . Crédit compte 487 produits constatés d'avance

En N+1,

Contre-passation de l'écriture de charge constatée d'avance comptabilisée en fin d'exercice N pour le montant de la quote-part de la charge se rapportant à l'exercice N+1

- . Débit compte 487 produits constatés d'avance
- . Crédit compte de classe 7 (titre de recettes)

Le compte 487 se trouve ainsi soldé sur le dernier exercice devant réaliser la recette.

2.3.3.2. Seconde méthode : Imputation au cours de l'exercice

Au début de l'exercice N, les prévisions budgétaires sont inscrites sur le compte de produits de la section de fonctionnement devant recevoir la recette, pour le montant de la quote-part de cette recette à affecter à l'exercice N.

Au cours de l'exercice N, l'ordonnateur émet un titre de recettes au moment de la réalisation de la recette, pour le montant global de celle-ci, avec une double imputation :

- imputation au compte de produits concerné pour le montant de la quote-part de la recette à affecter à l'exercice N ;
- imputation au compte 487 pour le montant de la quote-part de la recette à répartir sur le ou les exercice(s) suivant(s).

Ce titre de recettes est pris en charge par l'agent comptable suivant les mêmes modalités que les autres titres de recettes.

A l'ouverture de l'exercice N+1, les prévisions budgétaires sont inscrites sur le compte de produits de la section de fonctionnement devant recevoir la recette, pour le montant de la quote-part de cette recette à affecter à l'exercice N+1.

L'ordonnateur émet alors un titre de recettes pour ordre, à l'ordre de l'agent comptable, pour le montant de la quote-part de la recette à affecter sur l'exercice N+1. Ce titre de recettes est pris en charge par l'agent comptable suivant les mêmes modalités que les autres titres de recettes de l'exercice.

Technique comptable

En N,

Comptabilisation du titre de recettes pour le montant réalisé

- . Débit compte client intéressé pour la totalité de la somme due
- . Crédit 487 produits constatés d'avance pour la quote-part se rapportant aux exercices suivants
- . Crédit compte de la classe 7 pour le montant se rapportant à l'exercice (titre de recettes)

Encaissement de la recette

- . Débit compte de disponibilités
- . Crédit compte client

En N+1,

Prise en charge du titre de recettes établi par l'ordonnateur correspondant à la quote-part devant être supportée par l'exercice N+1

- . Débit 487 produits constatés d'avance
- . Crédit comptes de la classe 7 pour le montant se rapportant à l'exercice (titre de recettes)

Le compte 487 se trouve ainsi soldé sur le dernier exercice devant réaliser la recette.

2.4. LES CHARGES À RÉPARTIR

2.4.1. Principe

Certaines charges primitivement inscrites au compte de résultat (classe 6) peuvent faire l'objet d'un transfert au bilan. Il s'agit notamment des charges à répartir sur plusieurs exercices, comme les grosses réparations.

Cette procédure ne constitue qu'une possibilité, liée à des considérations fiscales, et non une obligation.

Le transfert de charges ainsi réalisé se traduit au budget par l'inscription d'une dépense au chapitre intéressé de la deuxième section "Opérations en capital" (481 "Charges à répartir sur plusieurs exercices") et corrélativement d'une recette à la première section "Fonctionnement" (chapitre 791 "Transfert de charges d'exploitation").

Le compte 481 "Charges à répartir sur plusieurs exercices" enregistre les charges engagées par l'établissement au cours d'un exercice et qui peuvent être réparties sur les exercices ultérieurs auxquels elles se rapportent.

Toute inscription au compte 481 doit être dûment motivée et en conformité avec la réglementation en vigueur.

Par ailleurs, en matière fiscale, certaines charges comptabilisées en charges à répartir doivent être intégralement déduites du résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été engagées.

Enfin, il convient de noter que si la procédure des charges à répartir permet une répartition de la charge dans le temps, donc sur les résultats successifs, elle n'a en revanche pas pour conséquence une répartition de la consommation du fonds de roulement net global.

2.4.2. Procédure de transfert de charges à des comptes de bilan

2.4.2.1. Opération de transfert

Cette opération consiste à transférer l'intégralité de la charge de fonctionnement sur un compte de bilan.

Cette opération affecte :

- un compte de dépense appartenant à la section des opérations en capital ; des crédits budgétaires doivent donc avoir été ouverts au budget pour financer ce transfert ;
- et un compte de recette appartenant à la section de fonctionnement.

2.4.2.2. Opération d'amortissement sur l'exercice N et les exercices suivants

L'opération d'amortissement permet de constater la quote-part de la charge devant être supportée par chaque exercice. Des crédits doivent donc avoir été ouverts au budget de chaque exercice pour réaliser cet amortissement.

L'ordonnateur émet un mandat afin de constater l'amortissement.

Technique comptable

En N,

Transfert de la charge à répartir, pour le montant brut à répartir

- . Débit compte 481 charges à répartir sur plusieurs exercices (mandat)
- . Crédit compte 79 transferts de charges (titre de recettes)

Amortissement

- . Débit 6812 dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir (mandat) pour la quote-part se rapportant à l'exercice
- . Crédit compte 481 charges à répartir sur plusieurs exercices

En N+1 et les années suivantes

Comptabilisation de l'amortissement

- . Débit 6812 dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir (mandat) pour la quote-part se rapportant à chaque exercice
- . Crédit compte 481 charges à répartir sur plusieurs exercices

Le compte 481 se trouve ainsi soldé en fin d'amortissement

2.5. LES AMORTISSEMENTS

2.5.1. L'amortissement

2.5.1.1. Principe

L'article 8 du décret n°83-1020 du 29 novembre 1983 modifié, dit décret comptable, précise « *La dépréciation d'une immobilisation est, [...], constatée par l'amortissement. Celui-ci consiste à répartir le coût du bien sur sa durée probable d'utilisation selon un plan d'amortissement...* ».

L'article 14 du Code du commerce précise quant à lui « Même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux amortissements et aux provisions. », ce qui veut dire que la *constatation de l'amortissement est obligatoire*.

Selon le PCG (article 322-2), il existe deux catégories d'amortissements :

- les amortissements pour dépréciation, qui traduisent *l'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif* résultant de l'usage, du temps, du changement de techniques ou de toute autre cause dont les effets sont jugés *irréversibles* ;
- les amortissements dérogatoires qui résultent de textes particuliers et qui représentant la fraction d'amortissement ne correspondant pas à l'objet normal des amortissements pour dépréciation.

Au sens du code du commerce et du Plan comptable général, l'amortissement pour dépréciation correspond donc au processus de correction de l'évaluation des immobilisations.

Trois autres justifications peuvent également être avancées pour expliquer l'amortissement :

- l'amortissement relève du processus de répartition des coûts : il a pour objet de répartir le coût d'un élément d'actif immobilisé incorporel sur sa durée de vie probable ;
- l'amortissement est une technique de renouvellement des immobilisations. Dans ce cas, l'amortissement permet l'affectation d'une partie des bénéfices à la reconstitution du capital. Sans impliquer une sortie de fonds, l'amortissement constitue une charge interne, qui a pour effet de dégager des ressources susceptibles d'être utilisées pour le financement du renouvellement ;
- l'amortissement retrace la contribution des biens immobilisés au fonctionnement annuel de l'établissement.

Il résulte donc de ces dispositions que :

- l'amortissement entraîne la constatation d'une charge sur plusieurs exercices ;
- l'amortissement permet de constater la diminution de la valeur des éléments inscrits à l'actif du bilan, et qui constituent le patrimoine de l'établissement.

L'article 8 du décret comptable précise que « les amortissements sont inscrits distinctement à l'actif en diminution de la valeur d'origine des éléments correspondants. ». De cette façon, le bilan permet de faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations.

La constatation des amortissements permet donc de respecter le principe de sincérité des comptes, tant au niveau du bilan qu'au niveau du compte de résultat.

De la même façon, le calcul des prix de revient ou des coûts fonctionnels doit tenir compte de l'intégralité des charges qui pèsent sur une entité économique. L'absence d'amortissement fausse donc inévitablement ces calculs.

2.5.1.2. L'application dans les EPSCP

Le principe selon lequel la constatation de l'amortissement est obligatoire est applicable aux EPSCP.

En conséquence, tous les biens des EPSCP qui sont susceptibles de se déprécier doivent faire l'objet d'un amortissement.

Néanmoins, pour tenir compte du statut juridique de certains biens et du fait que le renouvellement de ces biens n'est pas à la charge de l'établissement, il a été mis en place une procédure particulière permettant de neutraliser l'impact budgétaire de l'amortissement au niveau de la première section du budget (cf. § 2.5.2. ci-après).

Il appartient à l'agent comptable de veiller à la stricte application des règles d'amortissement et de soumettre les difficultés d'application éventuelles à la direction générale de la Comptabilité publique, bureau 5B.

En tout état de cause, il est rappelé que la pratique de l'amortissement, qu'il soit ou non neutralisé, n'exonère pas les ordonnateurs des EPSCP de leurs obligations d'entretien et de bonne gestion des biens constituant le patrimoine de l'établissement, que ces biens leur appartiennent en pleine propriété ou qu'ils leur aient été remis en dotation ou en affectation.

2.5.1.3. Modalités de calcul des amortissements

Principes

Les taux d'amortissement des différentes catégories d'immobilisations sont fixés par le conseil d'administration de l'EPSCP, dans les limites prévues de façon générale ci-après.

Pour déterminer la durée d'amortissement, l'établissement doit tenir compte de la durée normale d'utilisation au vu de trois critères notamment :

- le degré d'utilisation des éléments à amortir, ce qui correspond à l'usure ;
- les conditions d'utilisation, ce qui correspond à l'usage ;
- les changements résultant des techniques ou des besoins nouveaux, ce qui correspond à la désuétude.

Lorsqu'une durée de vie a été choisie, elle doit en principe être identique pour une même catégorie de biens utilisés dans des conditions similaires.

La durée d'utilisation des immobilisations doit normalement être comprise dans les limites indiquées dans le tableau ci-après :

Nature des immobilisations	durée minimale	durée maximale
Immeubles	25 ans	50 ans
Immeubles industriels	20 ans	
Constructions légères	20 ans	40 ans
Aménagements et agencements de terrains	10 ans	20 ans
Mobilier de bureau	10 ans	
Matériel pédagogique	5 ans	10 ans
Matériel scientifique	5 ans	10 ans
Matériel industriel	5 ans	10 ans
Installations complexes	5 ans	10 ans
Outillage	5 ans	10 ans
Collection de documentation	5 ans	10 ans
Voitures particulières ou autres matériels de transport	5 ans	10 ans
Logiciels informatiques	1 an	3 ans
Matériel informatique et bureautique	5 ans	10 ans
Frais de recherche et de développement		5 ans
Brevets, licences	5 ans	

Les amortissements sont portés sur les fiches d'immobilisations et inscrits à l'actif du bilan en déduction de la valeur d'actif de chaque nature d'immobilisation, sous la forme prévue par le modèle de bilan annexé au compte financier.

Méthodes

Il existe plusieurs méthodes d'amortissement.

Les deux plus connues sont l'amortissement linéaire et l'amortissement dégressif.

L'amortissement linéaire consiste à répartir de manière égale les dépréciations sur la durée de vie du bien. La charge d'amortissement calculée par la méthode linéaire correspond à la charge minimale d'amortissement qui doit être constatée dans la comptabilité. Il correspond au système de droit commun.

Le taux d'amortissement linéaire est égal à 100 divisé par le nombre d'années d'utilisation du bien à amortir.

En principe, l'amortissement linéaire est pratiqué à partir de la mise en service des constructions et matériels. Il doit donc être fait application du prorata temporis apprécié en jours pour la première année.

Toutefois, les EPSCP sont autorisés à pratiquer l'amortissement à compter du 1^{er} janvier qui suit l'année de mise en service du bien à amortir.

Par exemple, pour une machine mise en service le 25 juin N à amortir sur 5ans, l'établissement a le choix entre :

- constater un amortissement en N (du 25/06 au 31/12/N), en N+1, en N+2, en N+3, en N+4 et N+5 (du 1/01 au 24/06/N+4)
- ou constater un amortissement sur N+1, N+2, N+3, N+4, N+5.

L'amortissement dégressif est une méthode suivant laquelle les annuités décroissent avec le temps. Cette méthode peut être considérée comme la méthode la plus proche de l'évolution réelle dans le temps de la valeur d'un élément d'actif immobilisé. En effet, les immobilisations perdent souvent plus de valeur au cours des premières années d'usage du bien. Il serait donc normal de constater un amortissement plus important les premières années.

Néanmoins, il existe des inconvénients à l'utilisation de cette méthode car la réglementation fiscale a prévu limitativement la liste des biens pouvant bénéficier de ce type d'amortissement.

L'annuité d'amortissement en dégressif est obtenue en appliquant un coefficient au taux de l'amortissement linéaire, coefficient dont le montant varie en fonction de la durée de vie probable du bien.

Durée de vie du bien	Coefficients fiscaux
3 et 4 ans	2,5
5 et 6 ans	3
Supérieur à 6 ans	3,5

La première annuité d'amortissement dégressif est calculée comme si le bien avait été acquis au premier jour du mois d'acquisition.

L'amortissement peut également être calculé sur la base d'unités de mesure lorsque les conditions d'emploi le justifient, par exemple, le kilométrage pour le matériel automobile. Cette méthode d'amortissement est dénommée amortissement variable. La réglementation fiscale admet cette méthode dans des cas très limités.

2.5.1.4. Procédure budgétaire et comptable

L'amortissement consistant à constater une charge de fonctionnement, des crédits budgétaires doivent avoir été inscrits sur les comptes de dotations aux amortissements.

Ces crédits ont un caractère évaluatif. Les dépassements sont donc autorisés sur ce compte. En revanche, les crédits inscrits sur les comptes de dotations ne peuvent être utilisés à un autre objet.

Dans le cas où l'établissement calcule l'amortissement au prorata temporis, il est fort possible que le montant de la prévision budgétaire soit insuffisant pour couvrir notamment les amortissements pratiqués sur les biens mis en service en cours d'année.

En revanche, dans le cas où l'établissement amortit à partir de l'année suivant la date de mise en service du bien, les prévisions budgétaires peuvent être ajustées.

Quoiqu'il en soit, le caractère évaluatif des crédits permet la prise en charge du mandat, même en cas d'insuffisance de crédits.

Compte tenu du fait que l'articulation du budget de l'EPSCP est réalisée par la capacité d'autofinancement (ou l'insuffisance), le montant de la dotation aux amortissements est repris en recettes de la seconde section, sans qu'il soit nécessaire pour l'ordonnateur d'émettre un titre de recettes.

Technique comptable

Comptabilisation de l'amortissement

- . Débit subdivisions intéressées du compte 68 Dotations aux amortissements et aux provisions (mandat)
- . Crédit subdivisions intéressées du compte 28 Amortissements des immobilisations

2.5.2. La neutralisation de l'amortissement

2.5.2.1. Principe

Le patrimoine des EPSCP est composé de biens remis en dotation ou en affectation. Ce sont des biens dont l'établissement n'est pas propriétaire. L'État ou les collectivités les met à la disposition de l'EPSCP afin qu'il puisse assurer sa mission de service public.

Pour certains de ces biens, l'établissement sait qu'il n'a pas la charge du renouvellement. L'établissement n'a pas alors besoin d'affecter une partie de son résultat à la reconstitution de son capital.

Dans ce cas, l'amortissement doit seulement permettre de constater la perte de valeur du bien pour répondre ainsi au principe de sincérité de son bilan.

C'est pourquoi, a été mise en place une procédure permettant de neutraliser au niveau de la première section du budget la charge budgétaire induite par la constatation de la dotation aux amortissements.

Cette procédure est donc dénommée « l'amortissement neutralisé ». Elle se substitue à la technique de l'amortissement pour ordre précédemment en vigueur (Tome 2 instruction M93 version 1986).

Cette procédure consiste en la constatation, parallèlement à la charge budgétaire de première section, d'une recette budgétaire exceptionnelle en première section. Ainsi, le résultat lié à l'activité courante de l'établissement, qui correspond à la différence entre les recettes et dépenses de fonctionnement, n'est pas obéré par les amortissements pratiqués sur des biens dont l'établissement n'a pas la charge du renouvellement.

L'amortissement neutralisé ne concerne que certains biens : les biens remis en dotation ou en affectation dont l'établissement n'a pas la charge du renouvellement.

Ces biens sont isolés dans la comptabilité de l'établissement.

Cette procédure permet :

- d'une part de respecter le principe selon lequel tous les biens de l'EPSCP doivent faire l'objet d'un amortissement ;
- d'autre part de neutraliser l'impact de cet amortissement sur le résultat de l'exercice.

Pour les biens remis en dotation ou en affectation pour lesquels la charge du renouvellement incombe à l'établissement, cette procédure n'a pas à être utilisée. En effet, dans ce cas, il importe que l'établissement autofinance le renouvellement de ces biens.

2.5.2.2. Procédure budgétaire et comptable

La constatation de l'amortissement donne lieu à l'émission d'un mandat suivant la procédure décrite au paragraphe précédent.

Corrélativement, afin de neutraliser la charge de l'amortissement, l'ordonnateur émet un titre de recettes sur le compte 776 « Produits issus de la neutralisation de l'amortissement ».

Le montant des produits issus de la neutralisation est repris en seconde section par l'intermédiaire de la capacité ou de l'insuffisance d'autofinancement, sans qu'il soit nécessaire pour l'ordonnateur d'émettre un mandat.

Technique comptable

Comptabilisation de l'amortissement

- . Débit subdivisions intéressées du compte 68 Dotations aux amortissements et aux provisions (mandat)
- . Crédit subdivisions 283 ou 284 Amortissements des immobilisations dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement

Neutralisation de l'amortissement

- . Débit subdivisions intéressées du compte 102 (10211 ou 10221 ou 10231 ou 10271) Biens mis à la disposition des établissements
- . Crédit compte 776 Produits issus de la neutralisation des amortissements (titre de recettes)

2.6. LA RÉINTÉGRATION AU COMPTE DE RÉSULTAT DES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT

Cette procédure est aussi couramment appelée « Amortissement de la subvention d'équipement ».

2.6.1. Définition des subventions d'investissement

Les subventions d'investissement sont les sommes versées à l'établissement en vue d'acquérir ou de créer des valeurs immobilisées (subvention d'équipement) ou de financer des activités à long terme (autres subventions d'investissement).

Juridiquement, ces subventions constituent un profit pour l'entité qui en bénéficie. Les subventions d'investissement doivent donc être intégrées au résultat.

Il est rappelé que compte tenu du statut juridique particulier des établissements publics, les subventions d'investissement non renouvelables accordées comme mises de fonds initiales pour l'acquisition ou la création de biens dont la charge du renouvellement incombe de ce fait à l'établissement doivent être considérées comme des apports en capital à maintenir durablement au bilan. Dans le cas où il est prévu lors de l'acquisition que le bien ne sera pas renouvelé, la subvention n'a pas à être comptabilisée suivant ce principe.

Par ailleurs, la réglementation fiscale définit la notion de subvention d'équipement et établit des règles particulières en matière de TVA et d'impôt sur les bénéfices.

2.6.2. Principe de comptabilisation

Le plan comptable général prévoit que les subventions d'investissement peuvent être soit prises en compte immédiatement en produit de l'exercice (compte 777), soit comptabilisées dans les capitaux propres et réintégrées au résultat sur plusieurs exercices.

D'une façon générale, c'est cette seconde méthode qui est la plus couramment employée.

Les subventions d'investissement sont donc enregistrées au crédit des subdivisions intéressées du compte 13.

Par suite, le compte 13 est destiné à la fois :

- à faire apparaître au passif du bilan le montant des subventions d'investissement jusqu'à ce qu'elles aient rempli leur objet;
- à permettre d'échelonner sur plusieurs exercices la constatation de l'enrichissement provenant de ces subventions.

Les subventions sont rapportées aux résultats sur le nombre d'exercices nécessaires pour les rapprocher des coûts qu'elles sont censées compenser.

Ainsi, pour chaque exercice, il est fait le rapprochement entre le coût de l'immobilisation (amortissement) et le profit provenant de la subvention.

Ce principe connaît deux applications différentes selon qu'il s'agit de subventions finançant des immobilisations amortissables ou non.

2.6.3. Procédure de réintégration au compte de résultat des subventions d'investissement finançant des immobilisations amortissables

L'article 362-1 du plan comptable général prévoit que dans ce cas la reprise de la subvention d'investissement s'effectue sur la même durée et au même rythme que l'amortissement de la valeur de l'immobilisation acquise ou créée au moyen de la subvention.

Cette modalité d'échelonnement :

- présente l'avantage de rapprocher parfaitement du coût des immobilisations le profit généré par la subvention et cela, que la subvention finance tout ou partie de l'immobilisation ;
- est celle qui est prévue par la réglementation fiscale.

D'un point de vue budgétaire, la reprise de la subvention d'investissement à la section de fonctionnement (qui constitue une recette budgétaire de la section de fonctionnement) a pour effet de neutraliser le montant de la dotation aux comptes d'amortissement au niveau des résultats de l'exercice (dépense budgétaire de la section de fonctionnement).

Dans ce cas, l'amortissement du bien permet seulement de constater comptablement la diminution de la valeur du bien, le renouvellement du bien (autre objectif assigné à l'amortissement) intervenant par l'attribution d'une nouvelle subvention.

Lorsqu'une subvention d'équipement est accordée à un établissement postérieurement à la création ou à l'acquisition d'une immobilisation ayant déjà fait l'objet d'amortissements, cette subvention est rapportée au compte de résultat de l'exercice au cours duquel elle a été versée, à hauteur des amortissements déjà pratiqués, et non à hauteur des amortissements pratiqués dans le courant de l'exercice.

Lorsque le bien est totalement amorti, la subvention d'investissement ayant servi à acquérir ce bien est totalement intégrée aux résultats, il y a lieu alors de sortir cette subvention du compte 13 afin qu'elle n'apparaisse plus en tant que telle au niveau du bilan.

Deux cas peuvent se présenter :

☞ *La subvention finance entièrement le bien immobilisé.*

Le montant de la quote-part de la subvention qui doit faire l'objet d'une reprise au compte de résultat est égal au montant de la dotation aux amortissements des immobilisations acquises ou créées grâce à cette subvention.

Exemple : Un établissement acquiert une immobilisation d'une valeur de 100 000 francs grâce à une subvention d'équipement de 100 000 F. Cette immobilisation est amortie en linéaire sur 5 ans.

Le montant de chaque annuité d'amortissement est égal à 20 000 F.

Le montant de la reprise de la subvention d'équipement est égal à 20 000 F.

☞ *La subvention finance partiellement le bien immobilisé*

Le montant de la quote-part de la subvention qui doit faire l'objet d'une reprise au compte de résultat correspond au montant égal à la dotation aux amortissements du bien affecté du rapport [Subvention /montant de l'immobilisation].

Exemple : Un établissement acquiert une immobilisation d'une valeur de 100 000 francs. Une partie de cet achat est financé par une subvention d'équipement de 60 000 F. Cette immobilisation est amortie en linéaire sur 5 ans.

Le montant de chaque annuité d'amortissement est égal à 20 000 F.

Le montant de la reprise de la subvention d'équipement est égal à 12 000 F ($= 20\,000 \times 60\,000 / 100\,000$)

2.6.4. Procédure de réintégration au compte de résultat des subventions d'investissement finançant des immobilisations non amortissables

Dans le cas d'acquisition ou de création d'immobilisations non amortissables, les subventions d'investissement sont rapportées au compte de résultat :

- pour une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention sont inaliénables aux termes du contrat ;
- à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, d'une somme égale au dixième du montant de la subvention.

Ces règles sont également celles admises par l'administration fiscale. En cas d'amortissement sur 10 ans, l'amortissement commence l'année suivant celle de l'attribution de la subvention.

2.6.5. Procédure budgétaire et comptable

L'ordonnateur émet un mandat sur le compte 68 pour constater l'amortissement du bien.

L'ordonnateur émet un titre de recette sur le compte 777 pour le montant de la quote-part de la subvention d'investissement virée au compte de résultat.

Technique comptable

Amortissement du bien

- Débit subdivisions intéressées du compte 68 Dotations aux amortissements et aux provisions (mandat)
- Crédit subdivisions 280 ou 281 Amortissements des immobilisations incorporelles ou corporelles

N.B. : Cette opération n'a pas lieu pour les biens non amortissables.

Amortissement de la subvention : reprise de la subvention au compte de résultat

- Débit compte 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat
 - Crédit compte 777 Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice (titre de recettes)
- d'une somme égale, en principe, au montant de la dotation aux comptes d'amortissement des immobilisations (ou fractions d'immobilisations) amortissables acquises ou créées au moyen de la subvention ;
- d'une somme déterminée en fonction du nombre d'années pendant lesquelles les immobilisations non amortissables ou créées au moyen de la subvention sont inaliénables aux termes du contrat ou, à défaut de clause d'inaliénabilité dans le contrat, d'une somme égale au dixième du montant de la subvention.

Annulation de la subvention d'investissement en fin d'amortissement (opération d'ordre comptable)

- Débit compte 131 ou 138 Subventions d'investissement
- Crédit compte 139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat

Il n'y a pas lieu d'émettre de mandat sur le compte 139, ni de titre de recettes sur les comptes 280 ou 281, en raison de l'articulation par la capacité (ou l'insuffisance) d'autofinancement entre les deux sections du budget de l'EPSCP.

2.7. LES PROVISIONS

2.7.1. Principe

L'article 8 du décret comptable (n°83-1020 du 29 novembre 1983) modifié précise que

« L'amoindrissement de la valeur d'un élément d'actif résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés irréversibles est constaté par une provision pour dépréciation.

Les provisions pour dépréciation sont inscrites distinctement à l'actif en diminution de la valeur des éléments correspondants.

Les risques et les charges, nettement précisés quant à leur objet, que des événements survenus ou en cours rendent probables, entraînent la constitution de provisions.

Les provisions sont rapportées au résultat quand les raisons qui les ont motivées ont cessé d'exister. »

Comme pour les amortissements, l'article 14 du Code du commerce précise quant à lui « *Même en cas d'absence ou d'insuffisance du bénéfice, il doit être procédé aux amortissements et aux provisions.* », ce qui veut dire que la constatation de provisions est obligatoire.

Deux catégories de provisions peuvent donc être distinguées :

- les provisions pour dépréciation, qui constatent la diminution de la valeur d'un élément d'actif, résultant de causes dont les effets ne sont pas jugés comme irréversibles ; il s'agit généralement de moins-value constatées sur des éléments d'actif non amortissables. Mais ces provisions peuvent également concerner des dépréciations exceptionnelles subies par les immobilisations amortissables ;
- les provisions pour risques et charges, qui constatent une augmentation du passif exigible à plus ou moins long terme (la réalisation du risque ou de la charge doit être incertaine).

Le montant des provisions doit pouvoir être évalué de façon aussi précise que possible et il doit correspondre aux pertes financières susceptibles d'affecter à l'avenir le patrimoine de l'établissement. Constituées à la fin de l'exercice, les provisions sont appréciées en fonction des éléments d'information dont disposent à cette date l'ordonnateur et l'agent comptable.

Les reprises sur provisions doivent être effectuées sur la base des informations favorables disponibles à la clôture de l'exercice. Par éléments favorables, il faut entendre lorsqu'il y a réalisation effective du risque ou survenance effective de la charge.

2.7.2. Procédure budgétaire et comptable

La procédure décrite ci-après est générale et ne tient pas compte des différentes catégories de provisions, pour les écritures comptables détaillées, il convient de se reporter aux commentaires des comptes de provisions.

2.7.2.1. Constitution des provisions

La constitution d'une provision est une charge de fonctionnement. Des crédits budgétaires doivent donc avoir été prévus et inscrits sur les comptes de dotations aux provisions.

Comme pour les dotations aux amortissements, ces crédits ont un caractère évaluatif. Les dépassements sont donc autorisés sur ce compte. En revanche, ils ne peuvent être utilisés à un autre objet, c'est à dire qu'ils ne peuvent aller abonder les autres crédits de fonctionnement ou les crédits d'investissement.

En conséquence, le rejet de prise en charge des mandats relatifs à la constitution de provisions ne peut avoir pour motif l'indisponibilité des crédits.

Compte tenu du fait que l'articulation du budget de l'EPSCP est réalisée par la capacité d'autofinancement (ou l'insuffisance), le montant de la dotation aux provisions est repris en recette de la seconde section, sans qu'il soit nécessaire pour l'ordonnateur d'émettre un titre de recettes.

Technique comptable

Comptabilisation de l'amortissement

- . Débit subdivisions intéressées du compte 68 Dotations aux amortissements et aux provisions (mandat pour ordre)
- . Crédit subdivisions intéressées des comptes 15 ou 29 ou 39 ou 49 ou 59 selon la nature de la provision

2.7.2.2. Variation des provisions

A la différence des amortissements, les provisions n'ont pas un caractère irréversible. Les comptes correspondants doivent donc faire l'objet d'un ajustement à la fin de chaque exercice afin de constater soit :

- l'augmentation ou la diminution de l'amoindrissement déjà comptabilisé ;
- la survenance d'une perte définitive ;
- la disparition du risque d'amoindrissement.

S'il s'agit d'une augmentation de l'amoindrissement, il convient de suivre la même procédure que pour la constitution des provisions.

Dans les autres cas, il convient de procéder à une reprise totale ou partielle de la provision selon la procédure décrite ci-après.

La reprise sur provision consiste à enregistrer une recette de fonctionnement avec l'émission d'un titre de recettes.

Compte tenu du fait que l'articulation du budget de l'EPSCP est réalisée par la capacité d'autofinancement (ou l'insuffisance), le montant de la reprise constitue une dépense de la seconde section, sans qu'il soit nécessaire pour l'ordonnateur d'émettre un mandat pour ordre sur le compte sur lequel a été constatée initialement la provision faisant l'objet d'une reprise.

S'il s'agit d'une reprise pour provision due à la survenance d'une perte définitive, l'ordonnateur émet de plus un mandat pour le montant de la perte subie, imputé sur le compte de charges intéressé (le montant de la perte peut être différent de celui de la provision initialement constatée).

Technique comptable

Reprise de la provision

- Débit subdivisions intéressées du compte 15 ou 29 ou 39 ou 49 ou 59 selon la nature de la provision
- Crédit subdivisions intéressées du compte 78 Dotations aux amortissements et aux provisions (titre de recettes)

Corrélativement constatation de la charge (dans le cas de provisions pour risques et charges)

- Débit subdivisions intéressées des comptes de classe 6 (mandat)
- Crédit compte de tiers intéressé

2.8. LA VARIATION DES STOCKS

La définition et l'évaluation des stocks sont détaillées au niveau des commentaires des comptes de classe 3.

Afin de dégager le résultat comptable de l'exercice, les produits et les charges doivent être corrigés du montant des variations entre les stocks existant en début et en fin d'exercice.

Il existe deux méthodes pour suivre l'inventaire des stocks :

- l'inventaire intermittent, qui implique un dénombrement périodique, mais au moins annuel, des stocks ;
- l'inventaire permanent qui organise un suivi continu des stocks.

2.8.1. Le système de l'inventaire intermittent

Dans ce système, le plus simple, l'aspect patrimonial des stocks est laissé de côté et la classe 3 n'est pas mouvementée en cours d'année.

Dès la livraison, tous les achats sont considérés uniquement comme des charges d'exploitation et débités au compte 60. Les ventes sont créditées au compte 70.

Cependant, cette procédure n'est pas suffisante, car :

- elle ne permet pas d'inscrire à l'actif du bilan le stock existant à la date de l'inventaire ;

- elle fausse le résultat dans la mesure où les charges comprennent également les articles achetés et non vendus.

Il convient donc d'extraire des comptes de charges les stocks restants, éléments du patrimoine.

La technique de l'inventaire intermittent implique donc, en fin d'exercice, un ajustement comptable qui permet :

- de faire apparaître le stock à l'actif du bilan ;
- d'éliminer du compte de résultat les achats non revendus.

Cette opération est effectuée grâce aux comptes de variation des stocks 6031, 6032 et 6037 qui sont mouvementés en contrepartie des comptes 31, 32 et 37, et aux comptes de variation des stocks 7133, 7134 et 7135 qui sont mouvementés en contrepartie des comptes 33, 34 et 35.

2.8.1.1. Variation des stocks de marchandises ou d'approvisionnement

Technique comptable

En fin d'exercice N, après avoir procédé à l'inventaire physique des stocks, constatation des stocks existants

- Débit 31 ou 32 ou 37
- Crédit subdivision intéressée du compte 603 Variation des stocks (ordre de reversement)

En N+1, reprise au bilan d'entrée du solde du compte 37.

- Annulation du stock initial (qui correspond au montant de la balance d'entrée)
 - Débit subdivision intéressée du compte 603 Variation des stocks (mandat)
 - Crédit 31 ou 32 ou 37
- Intégration du stock final, après avoir procédé à l'inventaire physique des stocks
 - Débit 31 ou 32 ou 37
 - Crédit subdivision intéressée du compte 603 Variation des stocks (ordre de reversement)

Le solde des comptes 31, 32 et 37 correspond bien à la valeur du stock final qui apparaîtra au bilan et sera repris en balance d'entrée en N+2.

2.8.1.2. Variation des stocks sur produits finis et d'en-cours

Technique comptable

En fin d'exercice N, après avoir procédé à l'inventaire physique des stocks, constatation des stocks existants

- Débit 33, 34 ou 35
- Crédit subdivision intéressée du compte 713 Production stockée - variation des stocks (titre de recettes)

En fin d'exercice N, après avoir procédé à l'inventaire physique des stocks, constatation des stocks existants

- Débit 33, 34 ou 35
- Crédit subdivision intéressée du compte 713 Production stockée - variation de stocks (titre de recettes)

En N+1, reprise au bilan d'entrée du solde du compte 37

- Annulation du stock initial (qui correspond au montant de la balance d'entrée)
 - Débit subdivision intéressée du compte 713 Production stockée - variation des stocks (annulation de titre)
 - Crédit 33, 34 ou 35
- Intégration du stock final, après avoir procédé à l'inventaire physique des stocks
 - Débit 33, 34 ou 35
 - Crédit subdivision intéressée du compte 713 Production stockée - variation de stocks (titre de recettes)

Le solde des comptes 33, 34 et 35 correspond bien à la valeur du stock final qui apparaîtra au bilan et sera repris en balance d'entrée en N+2.

2.8.2. Le système de l'inventaire permanent

Ce système tend à sauvegarder la double nature des stocks, éléments du patrimoine et opérations génératrices de résultat.

Pour ce faire, les achats et les ventes sont comptabilisés comme dans le système de l'inventaire intermittent. Mais en même temps, les comptes de stocks vont fonctionner de manière à mettre en conformité leur solde avec la situation des existants.

Technique comptable

❶ Matières premières, approvisionnements ou marchandises

Achats

Pour la valeur d'achat

- Enregistrement de l'achat
 - Débit subdivision intéressée du compte 60 (mandat)
 - Crédit 401 Fournisseurs
- Comptabilisation en stock
 - Débit 31, 32 ou 37 Stocks
 - Crédit 6031, 6032 ou 6037 Variation des stocks (ordre de reversement)

Vente de marchandises ou utilisation des matières premières ou approvisionnement

- Débit 411 Clients
- Crédit subdivision intéressée du compte 70 (titre de recettes)

S'il s'agit de vente de marchandises, pour la valeur d'achat de ces marchandises :

- Débit 6037 Variation des stocks de marchandises (mandat)
- Crédit 37 Stocks de marchandises

S'il s'agit d'autres approvisionnements : ce n'est plus une cession mais une entrée en fabrication (matières) ou une utilisation (autres approvisionnements)

- Débit 6031 ou 6032 Variation des stocks (mandat)
- Crédit 31 ou 32 Stocks

② Produits et en-cours de production

Entrée en stocks : ces entrées ne sont pas des achats, puisqu'il s'agit de fabrication, mais la comptabilisation de valeurs incluant des coûts successifs de production

- Débit 33, 34 ou 35 Stocks
- Crédit 7133, 7134 ou 7135 Variation des stocks (titre de recettes)

Sortie de stocks de produits et en-cours de production

- Débit 7133, 7134 ou 7135 Variation des stocks (annulation de titre)
- Crédit 33, 34 ou 35 Stocks

Il résulte de ces écritures que les ventes figurant au compte 70 sont automatiquement corrigées des variations de stocks de l'exercice et que le solde du compte 71 correspond, à méthode d'évaluation des stocks identique, à celui qui apparaît en inventaire intermédiaire.

Donnant plus d'information en cours d'exercice, ce système est plus compliqué car il implique des écritures supplémentaires et la tenue d'une comptabilité analytique permettant de chiffrer le montant du coût de production des marchandises ou produits vendus. Il est en outre confronté quotidiennement avec la question de la valorisation des stocks (voir infra). De plus, il ne dispense pas d'effectuer l'inventaire des stocks à la clôture de l'exercice pour contrôler la situation comptable des existants.

2.9. LES VIREMENTS AU COMPTE DE PRODUCTION IMMOBILISÉE

2.9.1. Principe

Cette opération a pour objet de décharger le compte de résultat des dépenses consacrées en réalité à des opérations d'investissement et de faire apparaître au compte de bilan la valeur des immobilisations produites par l'établissement pour lui-même.

2.9.2. Procédure

L'enregistrement en immobilisation des dépenses de fonctionnement liées à la réalisation d'une immobilisation nécessite l'existence de crédits sur le compte d'immobilisation concerné.

L'ordonnateur émet un mandat pour constater la dépense d'investissement et un titre de recettes pour constater le produit d'exploitation issu de cette création en interne d'un élément immobilisé.

Technique comptable

Constatation des dépenses de fonctionnement liées à la réalisation d'une immobilisation

- Débit subdivisions intéressées des comptes de classe 6 (mandat)
- Crédit subdivision compte 4012 - Fournisseurs

Au fur et à mesure de la progression des travaux et pour le montant du coût réel de l'immobilisation ainsi créée

- Débit subdivision du compte 23 si l'immobilisation n'est pas terminée (mandat)
- Ou Débit subdivision du compte d'immobilisation si l'immobilisation est mise en service (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du 72 Production immobilisée (titre de recettes)

2.10. LES INTÉRÊTS COURUS

2.10.1. Principe

La combinaison du principe budgétaire et comptable de l'indépendance des exercices et de l'article 586 du code civil selon lequel les fruits civils s'acquièrent au jour le jour, conduit à rattacher les intérêts à l'exercice pendant lequel ils ont couru et non à l'exercice au cours duquel ils sont échus.

Le montant des intérêts courus doit donc être calculé à la clôture des comptes de l'exercice afin de les constater dans les comptes de charges et de produits intéressés.

Il est par ailleurs précisé que les comptes d'intérêts courus sont rattachés aux comptes de bilan (créances ou dettes) auxquels ils se rapportent.

2.10.2. Intérêts courus non échus à payer

Ces intérêts correspondent aux frais financiers à payer consécutifs à des opérations d'emprunts et aux opérations sur dettes rattachées à des participations. Dans la mesure où ils ne sont pas échus, donc non réalisés, ces intérêts à payer constituent une dette qui, compte tenu de son caractère financier, est rattachée à l'opération d'origine et constitue alors une recette.

Technique comptable

- Débit subdivision intéressée du compte 661 Charges d'intérêts (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du 1688 Intérêts courus (titre de recettes)

2.10.3. Intérêts courus non échus à recevoir

Ces intérêts correspondent aux intérêts courus mais non échus sur les opérations de placements. Ils constituent potentiellement des produits financiers de l'exercice. Dans la mesure où ils ne sont pas échus, c'est à dire non réalisés, ces intérêts constituent une créance de l'établissement qui compte tenu de son caractère financier est rattachée aux placements et constituent alors une dépense d'ordre pour l'établissement.

C'est pourquoi la constatation des intérêts courus non échus à recevoir donne lieu à l'émission simultanée :

- d'un mandat pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé sur le compte d'intérêts courus intéressé pour le montant des intérêts courus non échus à percevoir par l'établissement au titre de l'exercice en cours de clôture ;
- d'un titre de recettes pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable), imputé sur le compte de produits financiers intéressé, pour le même montant.

Technique comptable

Pour les valeurs immobilisées

- Débit compte 2678 ou 2688 ou 2768 Intérêts courus (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 76 produits financiers (titre de recettes)

Pour les valeurs mobilières de placement

- Débit 5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées
- Crédit 764 Valeurs mobilières de placement (titre de recettes)

2.11. SYNTHÈSE DES OPÉRATIONS BUDGÉTAIRES ET COMPTABLES D'ORDRE

NATURE DES OPÉRATIONS	COMPTES DE DÉPENSES	COMPTES DE RECETTES
* Subventions rapportées au résultat	139	777 (TR)
* Production immobilisée	203 (mandat) 232 (mandat) 231 (mandat)	724 (TR) 725 (TR)
* Transferts de charges	481 (mandat)	79 (TR)
* Dotations aux amortissements	6811, 6871 (mandat) 6811 (mandat) 6812 (mandat)	280, 281, 282, 283, 284 481
* Neutralisation des amortissements	102	776 (TR)
Cessions d'éléments d'actif : pour la valeur comptable nette (valeur brute, diminuée des amortissements constatés)	675 (mandat) 675 (mandat)	20, 21 (TR) 261, 271, 272 (TR)
* Variation des stocks	6031 (mandat) 6032 (mandat) 6037 (mandat) 7133 (annul. TR) 7134 (annul. TR) 7135 (annul. TR) 31 32 37 33 34 35	31 32 37 33 34 35 6031 (OR) 6032 (OR) 6037 (OR) 7133 (TR) 7134 (TR) 7135 (TR)
* Intérêts courus - sur emprunts - sur prêts	661 (mandat) 2768 (mandat)	1688 (TR) 762 (TR)
DOTATIONS AUX PROVISIONS ET REPRISES SUR PROVISIONS		
* DOTATIONS		* REPRISES
COMPTES DE DÉPENSES	COMPTES DE CONTREPARTIE PROVISIONS / AMORTISSEMENTS	COMPTES DE RECETTES
6815 (mandat)	151 (sauf 1515), 156 157, 158	7815 (TR)
6816 (mandat)	28, 290, 291, 292	7816 (TR)
6817 (mandat)	39, 49	7817 (TR)
6865 (mandat)	1515	7865 (TR)
6866 (mandat)	296, 297, 59	7866 (TR)
6875 (mandat)	151 sauf 1515	7875 (TR)
6876 (mandat)	293, 481	7876 (TR)
* Opérations effectuées plus particulièrement en fin d'exercice		

2.12. CAS PARTICULIER DES OPÉRATIONS DE SORTIE DU BILAN D'ÉLÉMENTS D'ACTIF

Bien que les opérations relatives aux sorties du bilan d'éléments d'actif ne constituent pas à proprement parler des opérations d'ordre de fin d'exercice telles qu'elles sont définies au paragraphe 1.1 ci-dessus, il est néanmoins apparu souhaitable de les faire figurer au présent chapitre dans la mesure où certains établissements attendent la fin de l'exercice pour y procéder.

Sont abordées ci-après :

- les cessions de valeurs mobilières de placement ;
- les cessions d'immobilisations ;
- les opérations liées à la réforme des biens appartenant aux établissements ;
- les opérations liées à la restitution ou à la réforme des biens remis en dotation ou en affectation.

2.12.1. Cessions de valeurs mobilières de placement

2.12.1.1.Principe

Seules les plus-values ou les moins-values constatées à l'occasion d'une cession de valeurs mobilières de placement font l'objet d'une inscription au budget.

2.12.1.2.Procédure

☞ *Cas où la cession donne lieu à une plus-value*

Technique comptable

Pour le prix de cession

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

Pour le montant de la valeur d'acquisition

- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 50 Valeurs mobilières de placement

Constatation de la plus value égale au solde créditeur du 465

- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 767 Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement (titre de recettes)

☞ *Cas où la cession donne lieu à une moins-value*

Technique comptable

Pour le prix de cession

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

Pour le montant de la valeur d'acquisition

- Débit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
- Crédit 50 Valeurs mobilières de placement

Constatation de la moins value égale au solde débiteur du compte 465

- Débit 667 Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement (mandat)
- Crédit 465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

2.12.2. Cessions d'immobilisations

Sont concernées toutes les catégories d'immobilisations : corporelles, incorporelles, financières appartenant en pleine propriété aux établissements.

2.12.2.1.Principe

Selon les termes du plan comptable général, *"lors des cessions, la valeur d'entrée des éléments cédés et les amortissements correspondants sont sortis des comptes où ils figurent"*.

L'article 331-8 du plan comptable général précise « *la valeur d'entrée d'une immobilisation diminuée des amortissements constitue la valeur nette comptable.* »

La différence entre le prix de cession et la valeur nette comptable de l'immobilisation constitue la plus value réalisée ou la moins value subie lors de la cession.

En principe, les cessions doivent être enregistrées à la date de sortie de l'immobilisation de l'actif, à savoir :

- s'il s'agit d'une vente , à la date du transfert de propriété ;
- s'il s'agit d'une vente avec clause de réserve de propriété, lors de la remise partielle à l'acquéreur ;
- s'il s'agit d'un échange, à la date prévue par l'acte pour le transfert de propriété ;
- s'il s'agit d'un sinistre, l'année du sinistre, pour l'indemnité d'assurance couvrant ce sinistre.

Pour les établissements ayant tout ou partie de leur activité assujettie à la TVA, il est précisé que, dans certains cas, les cessions d'immobilisations sont soumises à la TVA. Dès lors, la TVA collectée sur ces immobilisations doit être reversée au Trésor dans les mêmes conditions que celle afférente aux autres opérations imposables.

2.12.2.2.Procédure budgétaire et comptable

En l'espèce, les opérations comptables peuvent précéder les opérations budgétaires.

Technique comptable

Constatation de la cession d'immobilisations

Pour le prix de cession

- Débit 462 Créances sur cessions d'immobilisations
- Crédit subdivision intéressée du compte 775 (titre de recettes)

Sortie du bien de l'actif

- Débit subdivision intéressée du compte 675, pour la valeur nette comptable (mandat)
- Débit subdivision intéressée du compte 28, pour le montant des amortissements pratiqués (pas de mandat)
- Crédit compte d'immobilisations intéressé, pour la valeur d'origine du bien cédé (pas de titre de recettes)

Encaissement du montant de la cession

- Débit compte de disponibilités
- Crédit 462 Créances sur cessions d'immobilisations

Est présenté à l'appui du compte financier dans l'annexe un état détaillé des cessions d'immobilisations faisant apparaître les plus values ou les moins values effectives résultant des cessions, c'est-à-dire la différence entre le prix de cession retracé au compte 775 et la valeur comptable de l'immobilisation apparaissant au compte 675 qui constitue le gain ou la perte budgétaire réelle.

2.12.3. Réforme des biens appartenant aux établissements

2.12.3.1.Principe

Sont réformés les biens ayant atteint un certain seuil d'obsolescence ou devenus inutilisables par suite de l'usure. Ces biens doivent disparaître de l'actif.

2.12.3.2.Procédure

En l'espèce, l'opération de sortie du bilan est une opération purement comptable qui n'a pas de traduction budgétaire.

L'article 442-28 prévoit qu'en cas de mise au rebut, l'immobilisation doit être complètement amortie. C'est pourquoi si à la date de la réforme, le bien concerné n'est pas amorti en totalité, il convient de pratiquer un amortissement exceptionnel avant de sortir le bien du bilan.

Technique comptable

Le cas échéant, comptabilisation de l'amortissement exceptionnel

- Débit compte 6871 Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations (mandat)
- Crédit subdivision intéressée du compte 28

Constatation de la sortie du bien (opération comptable d'ordre)

- Débit subdivision intéressée du compte 28
- Crédit subdivision intéressée de la classe 2

Les procédures de réforme doivent faire l'objet d'un vote par le conseil d'administration et nécessitent l'intervention des services des Domaines.

2.12.4. Restitution ou réforme des biens remis en dotation ou en affectation

2.12.4.1.Principe

Les biens du domaine privé de l'État, remis en dotation ou en affectation aux établissements publics, ne peuvent pas faire l'objet d'une cession par ces derniers dès lors que l'État en conserve la pleine propriété.

Ces biens ne peuvent donc disparaître de l'actif des établissements qu'en cas de réforme ou de restitution à l'État.

2.12.4.2.Procédure

Qu'il s'agisse de la réforme du bien ou de sa restitution à la tutelle, les opérations sont identiques et sont de nature purement comptable, sans traduction budgétaire. Par ailleurs, s'agissant de biens affectés ou dotés, il n'y a pas lieu de procéder à un amortissement exceptionnel.

Technique comptable

Constatation de la sortie du bien (opération comptable d'ordre)

- Débit subdivision intéressée du compte 28 (pour le montant des amortissements)
- Débit subdivision intéressée du compte 102 Biens mis à disposition (pour le montant restant à amortir)
- Crédit subdivision intéressée de la classe 2

3. LES OPÉRATIONS COMPTABLES DE FIN D'EXERCICE

Les opérations comptables d'ordre de fin d'exercice n'ont d'incidence ni sur la trésorerie ni sur le budget. Sauf cas particulier, elles sont constatées dans les seules écritures de l'agent comptable et à son initiative.

3.1. L'ARRÊTÉ DES ÉCRITURES

3.1.1. Principe

En fin d'exercice, il convient de procéder à l'arrêté des écritures. Ce dernier s'envisage différemment selon la nature des comptes concernés.

Pour les comptes de disponibilités, il y a lieu de procéder à un arrêté définitif à la date du 31 décembre.

Les soldes dégagés sur ces comptes constituent la balance de sortie qui sera reprise au 1er janvier en balance d'entrée de l'exercice qui s'ouvre.

Dès lors, toutes les opérations d'encaissement et de décaissement réalisées à compter du 1er janvier sont comptabilisées dans les écritures de l'exercice courant, qu'elles concernent cet exercice ou l'exercice en cours de clôture.

Les comptes autres que de disponibilités font l'objet de deux arrêts :

- un arrêté provisoire comprenant toutes les opérations effectuées au 31 décembre, date calendaire;
- un arrêté définitif après achèvement de l'ensemble des travaux de fin d'exercice.

3.1.2. Procédure

3.1.2.1. L'arrêté des comptes de bilan

Comptablement, l'arrêté des soldes des comptes de bilan (balance de sortie) est une opération qui n'a pas de contrepartie.

Toutefois, afin de tenir compte des contraintes de certains logiciels informatiques de gestion, il est admis, à titre exceptionnel, de solder les comptes de bilan par l'intermédiaire d'un compte spécifique 891 « Bilan de clôture ».

3.1.2.2. L'arrêté des comptes de charges et de produits

Les comptes des classes 6 et 7 sont soldés par le compte 12 "Résultat de l'exercice" dont le solde débiteur ou créditeur constitue le résultat d'exploitation.

3.2. ÉTABLISSEMENT DE LA BALANCE DÉFINITIVE

L'arrêté définitif des comptes permet d'établir la balance définitive. Un exemplaire en est adressé à l'ordonnateur.

Les soldes débiteurs et créditeurs apparaissant sur la balance définitive constituent respectivement le contenu des postes de l'actif et du passif du bilan de sortie de l'exercice écoulé. Ces soldes sont repris sur les registres de l'exercice en cours au titre du bilan d'entrée.

3.3. LISTE DES OPÉRATIONS COMPTABLES D'ORDRE DE FIN D'EXERCICE

NATURE DES OPÉRATIONS	DÉBIT	CRÉDIT
Dotation - Complément de dotation	2..	102 ...
Subvention d'équipement en nature	2..	131
Affectation	2 ...	1027

NATURE DES OPÉRATIONS	DÉBIT	CRÉDIT
Dons et legs en nature	2 ...	1035
Transfert des travaux terminés au cours de l'exercice au compte définitif d'immobilisations	2..	23..
- immobilisations corporelles	21	238
- immobilisations incorporelles	20	237
Réintégration des amortissements lors de la cession d'actif ou de la réforme de biens appartenant à l'établissement	28..	21..
* Réforme ou restitution de biens remis en dotation ou en affectation	102 28	2 ... 2 ...
* Apurement du compte de subventions après virement total au compte de résultat	131	139
* Apurement du compte d'immobilisations incorporelles amorties en totalité	280	20..
Prise de brevets (recherches liées à la réalisation de projets)	205	203
*Intérêts courus sur valeurs mobilières de placement et comptes ouverts dans les établissements financiers	518	764, 768
* Opérations effectuées plus particulièrement en fin d'exercice		

3.4. L'ÉTABLISSEMENT DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Les modalités d'établissement des documents de synthèse sont décrites au chapitre 8 du présent titre.

4. LES OPÉRATIONS COMPTABLES DE DÉBUT D'EXERCICE

4.1. LA REPRISE DES BALANCES D'ENTRÉE

Comptablement, la reprise des soldes des comptes de bilan (balances d'entrée) est une opération qui n'a pas de contrepartie.

Toutefois, afin de tenir compte des contraintes de certains logiciels informatiques de gestion, il est admis, à titre exceptionnel, de reprendre les balances d'entrée par l'intermédiaire du compte spécifique 890 « Bilan d'ouverture ».

Les soldes débiteurs des comptes de bilan de l'exercice clos sont repris au débit des comptes de bilan de l'exercice en cours et les soldes créditeurs des comptes de bilan de l'exercice clos sont repris au crédit des comptes de bilan de l'exercice en cours. A cet égard, il est rappelé que le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent.

4.2. L'AFFECTATION DU RÉSULTAT DE L'EXERCICE PRÉCÉDENT

Les conditions d'affectation du résultat de l'exercice précédent sont fixées par délibération du conseil d'administration.

La comptabilisation du résultat d'une année est toujours enregistrée dans les écritures comptables de l'exercice suivant.

Il s'agit toujours d'une opération comptable d'ordre.

4.2.1. Cas où le résultat de l'exercice précédent est excédentaire

Technique comptable

- Débit compte 120 Résultat de l'exercice (solde créditeur)
- Crédit compte 119 Report à nouveau (solde débiteur), dans la limite du solde débiteur de ce compte, afin d'apurer le ou les déficit(s) des exercices précédents
- Ou crédit du compte 110 Report à nouveau (solde créditeur)
- Ou crédit du compte 106 Réserves

4.2.2. Cas où le résultat de l'exercice précédent est déficitaire

Technique comptable

- Débit du compte 110 "Report à nouveau (solde créditeur), dans la limite du solde créditeur du report à nouveau
- Débit compte 119 "Report à nouveau (solde débiteur)" pour le surplus en cas de non affectation par le conseil d'administration
- Ou débit du compte 106 Réserves
- Crédit du compte 129 Résultat de l'exercice (solde débiteur)

PRÉSENTATION GÉNÉRALE DU TOME III

Le tome III intitulé « Tome comptable » comprend deux volumes et se décompose de la façon suivante :

TOME III - VOLUME I

TITRE 1 - COMPTABILITÉ

- Chapitre 1 : Principes généraux de la comptabilité
- Chapitre 2 : La tenue des comptabilités
- Chapitre 3 : Articulation budget - comptabilité
- Chapitre 4 : La nomenclature comptable
- Chapitre 5 : Les commentaires de comptes
- Chapitre 6 : Les opérations de fin et de début d'exercice

TOME III - VOLUME 2

TITRE 1 (SUITE)

- Chapitre 7 : Schémas comptables
- Chapitre 8 : La justification des comptes
- Chapitre 9 : Les documents de synthèse
- Chapitre 10 : La comptabilité matière
- Chapitre 11 : Changements de méthodes, changements d'estimation, corrections d'erreur

Annexes

TITRE 2 – COMPTE FINANCIER (à paraître)

Il existe un sommaire unique et une seule pagination pour l'ensemble de ce tome (les deux volumes confondus).

SOMMAIRE

3.2. Mode d'évaluation	348
4. Comptabilisation des valeurs inactives.....	348
5. Comptabilité des valeurs mobilières de placement	349
6. Inventaires	350
6.1. Inventaire comptable	350
6.2. Inventaire physique	351
CHAPITRE 11 CHANGEMENTS DE MÉTHODES, CHANGEMENTS D'ESTIMATION, CORRECTIONS D'ERREURS	351-1

LISTE DES ANNEXES

ANNEXE N° 1 : Grille de passage	352
ANNEXE N° 2 : État de concordance des postes du bilan pour le passage à la nouvelle nomenclature comptable	375
ANNEXE N° 3 : Avis n°99-12 du 7 décembre 1999 relatif au plan commenté des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel	390
ANNEXE N° 4 : Avis n° 98-03 du 17 février 1998 relatif au plan comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif.....	391
ANNEXE N° 5 : Avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 du Conseil de la normalisation des comptes publics relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 91 et M93.....	394

CHAPITRE 7

SCHÉMAS COMPTABLES

Les schémas d'écritures ci-après sont donnés à titre d'exemple de différentes opérations réalisées au cours d'un exercice budgétaire par les EPSCP.

Présentés sous forme de potences comptables, ils viennent en complément des écritures données au niveau des commentaires de comptes.

Comme dans la partie consacrée aux commentaires, les schémas d'écritures comptables sont enrichis des renseignements utiles à l'exécution budgétaire.

Schéma d'écriture n° 1

Type d'opération : Achats

Exemple : Achats de fournitures d'enseignement

Opérations : Achat de fournitures pour 5000F

Paielement de 800F en numéraire au cours de l'exercice N

Paielement de 2 000F par virement au cours de l'exercice N

Paielement du solde, soit 2 200F, par virement au cours de l'exercice N+1

Comptes mouvementés :

6067 Fournitures et matériels d'enseignement et de recherche non immobilisés

4012 Fournisseurs - Exercice courant

4668 Avis de paiement

531 Caisse

5159 Compte au Trésor – chèques à payer

4011 Fournisseurs - Exercice précédent

Fonctionnement des comptes

OP	6067	4012	4668	531	5159	4011
1	5 000	5000				
2		800	800			
3			800	800		
4		2000			2000	
BS		2200				
N+1						
BE						2200
5					2200	2200

Commentaires :

- 1 Mandat compte 6067
- 2 Avis de paiement concernant le numéraire
- 3 Paiement du numéraire
- 4 Paiement par virement au cours de l'exercice N
- BS Balance de sortie
- BE Balance d'entrée
- 4 Paiement par virement au cours de l'exercice N+1

Schéma d'écriture n° 2

Type d'opération : Crédit-bail

Exemple :

01.01.N	Contrat de crédit-bail pour l'acquisition sur trois ans d'un micro-ordinateur: 14 000F Loyer annuel : 4 000F - Option d'achat : 2 000F
31.12.N	Paielement du premier loyer
31.12.N+1	Paielement du deuxième loyer
31.12.N+2	Paielement du troisième loyer et de l'option d'achat

Comptes mouvementés :

6122 Crédit-bail mobilier

4012 Fournisseurs - Exercice courant

80161 Engagements donnés par l'établissement - Redevances de crédit-bail restant à courir - Crédit-bail mobilier

8091 Contrepartie des engagements donnés par l'établissement

5 Compte de disponibilités

2187 Matériel informatique

4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant

Fonctionnement des comptes

OP	6122	4012	5	2183	4042	8091	80161
1						14000	14000
2	4 000	4 000				4 000	4 000
3		4 000	4 000				
4	4 000	4 000				4 000	4 000
5		4 000	4 000				
6	4 000	4 000				4 000	4 000
7				2 000	2 000	2 000	2 000
8		4 000	6 000		2 000		

Commentaires :

1 : Convention de crédit-bail : comptabilisation des engagements aux comptes 8091 et 80161 au 01/01/N

2 : 1er loyer : mandat au compte 6122 et comptabilisation des variations d'engagements

3 : Paiement

4 : 2ème loyer : mandat au compte 6122 et comptabilisation des variations d'engagements

5 : Paiement

6 : 3ème loyer : mandat au compte 6122 et comptabilisation des variations d'engagements

7 : Mandat au compte 2183 et levée de l'option d'achat, comptes 8091 et 80161

8 : Paiement

Nb 1 : Lors de la levée de l'option d'achat, il conviendra éventuellement de retracer le financement

Nb 2 : Lorsque l'option d'achat est levée, les comptes d'engagement sont soldés

Nb 3 : Dans le cas où l'établissement ne souhaite pas bénéficier de l'option d'achat, il convient de solder le compte 80161 par le compte 8091

Nb 4 : Pour les établissements assujettis à la TVA, il est précisé que les opérations de crédit-bail sont taxables

Schéma d'écriture n° 3

Type d'opération : Achats et ventes en France et dans des pays de l'union européenne soumis à la TVA.

Déclaration de TVA - Crédit de TVA.

Le Prorata de déduction est égal à 100%

Exemple : Janvier : Achats en France : 100F

Achats dans un pays de l'union européenne :
70F

Février : Achats en France : 150F

Mars : Achats en France : 150F

Janvier : Ventes en France : 200F

Ventes dans un pays de
l'union européenne : 80F

Février : Ventes en France : 100F

Mars : Ventes en France : 80F

Comptes mouvementés

44562 TVA déductible sur immobilisations

44566 TVA déductible sur biens et services

4457 TVA collectée par l'établissement

40 Fournisseurs et comptes rattachés

41 Clients et comptes rattachés

4452 TVA due intra-communautaire

4455 TVA à décaisser

44583 Remboursement de TVA demandé

5 Compte de disponibilités

44567 Crédit de TVA à reporter

Fonctionnement des comptes

OP	44562/6	4457	40	41	4452	4455	44583	5	44567
1	20,60			120,60					
2		41,20		241,20					
3			120,60					120,60	
4				241,20			241,20		
5	14,42		70		14,42				
6				80					
7			70					70	
8				80				80	
9	35,02	41,20			14,42	20,60			
10						20,60		20,60	
11	30			180					
12		20,60		120,60					
13	30	20,60							9,40
14	30,90			180,90					
15		16,40		96,40					
16	30,90	16,40							13,50
17							22,90		22,90
18							22,90	22,90	

Commentaires

1 Achat en France : mandat sur compte de classe 2 ou 6 intéressé (non représentés sur le schéma) pour 100F et débit compte de TVA par crédit compte de fournisseurs

2 Vente en France : titre de recettes sur compte de produits intéressé (non représenté sur le schéma) pour 200F et crédit compte de TVA par débit compte client

3 Paiement Fournisseur

4 Encaissement client

5 Achat dans un pays de l'union européenne : mandat sur compte de classe 2 ou 6 intéressé (non représentés sur le schéma) pour 70F et débit compte de TVA par crédit compte de fournisseurs

6 Vente dans un pays de l'union européenne : titre de recette sur compte de produits intéressé (non représenté sur le schéma) pour 80F par débit compte client, la TVA étant supportée par l'acquéreur (régime de la TVA intracommunautaire)

7 Paiement fournisseur européen

8 Encaissement client européen

9 Déclaration de TVA du mois de janvier

10 Paiement TVA

11 Achat en France : mandat sur compte de classe 2 ou 6 intéressé (non représentés sur le schéma) pour 150F et débit compte de TVA par crédit compte de fournisseurs

12 Vente en France : titre de recettes sur compte de produits intéressé (non représenté sur le schéma) pour 100F et crédit compte de TVA par débit compte client

13 Déclaration de TVA du mois de février : dégagement d'un crédit de TVA

14 Achat en France : mandat sur compte de classe 2 ou 6 intéressé (non représentés sur le schéma) pour 150F et débit compte de TVA par crédit compte de fournisseurs

15 Vente en France : titre de recettes sur compte de produits intéressé (non représenté sur le schéma) pour 80F et crédit compte de TVA par débit compte client

16 Déclaration de TVA du mois de mars : dégagement d'un crédit de TVA

17 Demande de remboursement de TVA

18 Remboursement de TVA

Schéma d'écriture n°4

Type d'opération : Taxe d'apprentissage

Exemple : Encaissement de 30 000F au titre de la taxe d'apprentissage

Achat de documentation technique pour 5 000F

Acquisition d'un micro-ordinateur de 15 000F

Comptes mouvementés

4674 Taxe d'apprentissage

5 Compte de disponibilités

6183 Documentation technique et bibliothèques

4012 Fournisseurs - Exercice courant

2187 Matériel informatique

4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant

7481 Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

Fonctionnement des comptes

OP	4674	5	6183	4012	2183	4042	7481
1	30000	30000					
2			5000	5000			
3		5000		5000			
4					15000	15000	
5		15000				15000	
6	20000						20000

Commentaires

1 Encaissement de la taxe d'apprentissage

2 Mandat sur le compte 6183

3 Paiement

4 Mandat sur le compte 2183

5 Paiement

6 Titre de recettes sur le compte 7481 pour constater la recette

Nb Les dons en nature feront l'objet de titres de recette et de mandats de dépense établis pour ordre (à l'ordre de l'agent comptable)

Schéma d'écriture n° 5

Type d'opération : Création d'un logiciel pour l'établissement par lui-même avec une partie des travaux confiée à des tiers

Exemple : Création commencée dans l'exercice N et terminée dans l'exercice N+1

En fin d'exercice N, le montant des travaux et fournitures réalisés par l'établissement est estimé à 20 000F (en cours d'exercice, les charges sont comptabilisées par nature dans les comptes de la classe 6 correspondants), et le montant des travaux confiés à des tiers se monte à 30 000F

En fin d'exercice N+1, le montant des travaux réalisés par l'établissement pendant l'année est estimé à 40 000F

Comptes mouvementés

20531 Logiciels acquis ou sous-traités
 20532 Logiciels créés
 23251 Logiciels sous-traités
 23252 Logiciels créés

724 Production immobilisée - Immobilisations incorporelles
 4012 Fournisseurs - Exercice courant
 5 Compte de disponibilités
 604 Sous-traitance - Achats d'études et de prestations de services

Fonctionnement des comptes

OP	23252	724	604	4012	5	23251	20532	20531
1			30000	30000				
2				30000	30000			
3	20000	20000						
4		30000				30000		
BE N+1	20000					30000		
5	40000	40000						
6	60000					30000	60000	30000

Commentaires

1 Mandat sur le compte 604 concernant les travaux confiés à des tiers (opérations courantes de l'année)

2 Paiement

3 Mandat sur le compte 23252 et titre de recettes sur le compte 724 pour le coût de revient estimé du logiciel créé par l'établissement (opération de fin d'exercice). Cette opération est une opération d'ordre budgétaire.

4 Inscription à l'actif de la part sous-traitée du logiciel en cours de production en fin d'exercice N : mandat sur le compte 23251 et titre de recettes sur le compte 724 du montant des travaux sous-traités. Cette opération est une opération d'ordre budgétaire.

5 Mandat sur le compte 23252 et titre de recettes sur le compte 724 du coût de revient estimé du logiciel en N+1 créé par l'établissement (opération de fin d'exercice). Cette opération est une opération d'ordre budgétaire.

6 A l'achèvement du logiciel, il y a lieu de passer une écriture d'ordre comptable permettant de solder les comptes 23251 et 23252 et de constater l'imputation définitive aux comptes 20531 et 20532

Schéma d'écriture n° 6

Type d'opération : Entrée d'immobilisation

Exemples : A Dotation de bureaux par l'État : 900 000F

B Réception de micro-ordinateurs en complément de dotation de l'État : 200 000F

C Affectation d'équipements technologiques par l'État : 50 000F

D Achat d'un véhicule de service : 60 000F

E Construction d'un bâtiment d'enseignement financé sur subvention d'investissement versée par l'État : 700 000F

Comptes mouvementés

1021 Dotation

1022	Complément de dotation (État)

21316 Bâtiments reçus en dotation ou en affectation

2182 Matériel de transport

2182	Matériel de transport
2187	Matériel informatique

2154	Matériel d'enseignement

4042 Fournisseurs - Exercice courant

10 12	Permissoirs Exercices
5	Compte de disponibilités

1311 Subventions d'équipement - État

4411 État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir - Subventions d'investissement.

Fonctionnement des comptes

OP	1021	1022	21316	2187	2182	2154	4042	5	1311	4411
A1	90000		90000							
B2		20000		20000						
C3	50000					50000				
D4					60000		60000			
D5							60000	60000		
E6									700000	700000
E7								700000		700000
E8			700000				700000			
E9							700000	700000		

Commentaires

A1 Opération d'ordre comptable - Débit 21316 Crédit 1021

B2 Opération d'ordre comptable - Débit 2183 Crédit 1022

C3 Opération d'ordre comptable - Débit 2154 Crédit 1021

D4 Mandat sur le compte 2182

D5 Paiement

E6 Notification de la subvention - titre de recette 1311

E7 Encaissement de la subvention

E8 Réalisation du bâtiment - mandat sur compte 21316

E9 Paiement

Nb les écritures de réintégration de la subvention d'investissement au compte de résultat ne sont pas indiquées sur cette fiche

Schéma d'écriture n° 7

Type d'opération : Amortissements neutralisés

Exemples : Amortissements neutralisés de locaux remis en dotation par l'État : 1 200 000F sur 20 ans
1ère annuité et dernière annuité

Comptes mouvementés :

68112 Dotations aux amortissements et aux provisions - Immobilisations corporelles

284316 Amortissements des bâtiments affectés ou reçus en dotation

776 Produits issus de la neutralisation des amortissements

10211 Biens reçus en dotation et dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement

21316 Bâtiments affectés ou remis en dotation

Fonctionnement des comptes

OP	10211	21316	28182	284316	68112	776
PM	1 200 000	1200.000				
N+1						
1				6000	6000	
2	6000					6000
N+20						
BE	114000			114000		
3				6000	6000	
4	6000					6000

Commentaires

PM : Est retracée pour mémoire au crédit du compte 10211 l'entrée de l'immobilisation dans le patrimoine de l'établissement avec sa contrepartie au compte 21316

1 et 3 : Amortissement du bâtiment remis en dotation : opération d'ordre budgétaire avec seulement un mandat au compte 68112 (le crédit est intégré par le biais de la CAF ou de l'IAF)

2 et 4: Neutralisation de l'amortissement du bien : opération d'ordre budgétaire avec seulement un titre de recettes sur le compte 776 (le débit est intégré au budget par le biais de la CAF ou de l'IAF)

Au bout de N+20, le bien est totalement amorti, sa valeur nette comptable est nulle. Il reste inscrit à l'actif du bilan jusqu'à réforme ou reprise par le service ayant donné ce bien en dotation à l'établissement.

Schéma d'écriture n°8

Type d'opération : Amortissements

Exemples : A : Amortissement d'un ensemble de tables et de chaises pour les services financiers et comptables : 80 000F sur cinq ans

B : Amortissement d'un véhicule et de la subvention d'investissement correspondante : 100 000F sur 10 ans

Comptes mouvementés

131	Subvention d'investissement	28182	Amortissement du matériel de transport
1391	Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat	28184	Amortissement du mobilier
2182	Matériel de transport	68112	Dotations aux amortissements et aux provisions - Immobilisations corporelles
2184	Matériel de bureau	777	Quote-part des subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice

Fonctionnement des comptes

OP	131	1391	2182	2184	28182	28184	68112	777
PM BE N+1	100000		100000	80000				
A1						16000	16000	
B1					10000		10000	
B2		10000						10000
BE N+5	100000	50000	100000	80000	50000	64000		
A2						16000	16000	
B3					10000		10000	
B4		10000						10000
BE N+10	100000	90000	100000	80000	90000	80000		
B5					10000		10000	
B6		10000						10000
B7	100000	100000						
Commentaires	soldé	soldé						

A1 : Amortissement du mobilier: opération d'ordre budgétaire avec seulement émission d'un mandat au compte 68112, le crédit du compte 28184 est intégré au budget par la CAF ou l'IAF.

B1 : Amortissement : opération d'ordre budgétaire avec seulement émission d'un mandat au compte 68112, le crédit du compte 28182 est intégré au budget par la CAF ou l'IAF.

B2 : Amortissement de la subvention : opération d'ordre budgétaire avec émission d'un titre de recettes sur le compte 777

A2 Dernier amortissement. La valeur nette comptable du bien (valeur d'acquisition – amortissement) est nulle.

B3 opération identique en N+5 que B1

B4 opération similaire en N+5 que B2

B5 opération similaire en N+10 que B1 Dernier amortissement. La valeur comptable du véhicule est nulle.

B6 opération similaire en N+10 que B2

B7 la subvention étant totalement amortie, il y a lieu de la sortir du bilan en soldant les comptes 131 et 1391 l'un par l'autre. Il s'agit d'une opération d'ordre comptable

Schéma d'écriture n° 9

Type d'opération : Réforme d'immobilisations

Exemple : A Réforme d'un véhicule accidenté, d'une valeur initiale de 80.000 F, amorti pour 60.000F (amortissement classique)

B Réforme d'un micro-ordinateur (remis initialement en dotation à l'établissement) d'une valeur de 30.000F, amorti pour 25.000F (amortissement neutralisé)

Comptes mouvementés

21827 Matériel de transport acquis

281827 Amortissement du matériel de transport acquis

687 Dotation aux amortissements exceptionnels sur immobilisations

21876 Matériel informatique affecté ou remis en dotation

281876 Amortissement du matériel de bureau affecté ou remis en dotation

10211 Biens remis en dotation et dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement

Fonctionnement des comptes

	21827		281827		687	10211		21876		281876	
BE	80000			60000			5000*	30000			25000
A1				20000	20000						
A2		80000	80000								
B1						5000			30000	25000	

Commentaires

A1 : Amortissement exceptionnel sur bien réformé (non totalement amorti au moment de la réforme): écriture d'ordre budgétaire avec émission d'un mandat sur le compte 687. Il n'y a pas lieu d'émettre un titre de recettes sur le compte 281827, ce crédit étant déjà intégré au niveau de la CAF (ou l'IAF).

A2 : Sortie du bilan du bien amorti : écriture comptable d'ordre, ne donnant pas lieu à émission d'ordre de dépense ni d'ordre de recette, il doit être produit à l'appui de cette écriture un état des biens réformés ou détruits)

B1 : Sortie du bilan du bien dont l'amortissement a été neutralisé : écriture comptable d'ordre, ne donnant pas lieu à émission d'ordre de dépense ni d'ordre de recette, il doit être produit à l'appui de cette écriture un état des biens réformés ou détruits)

* La balance d'entrée du compte 10211 est constituée par :

- l'inscription initiale de l'immobilisation en crédit lors de la remise en dotation pour 30.000F ;
- la neutralisation des amortissements en débit pour 25.0000F.

Schéma d'écriture n° 10

Type d'opération : Cession d'une immobilisation acquise sur fonds propres

Exemple : Cession d'un micro-ordinateur d'une valeur de 50 000F, amorti pour 30 000F et vendu 15 000F par l'établissement (perte).

Comptes mouvementés

2187 Matériel informatique

28187 Amortissement du matériel informatique

7752 Produits des cessions des éléments d'actif - Immobilisations corporelles

462 Créances sur cessions d'immobilisations

5 Compte de disponibilités

6752 Valeur comptable des éléments d'actif cédés - Immobilisations corporelles

Fonctionnement des comptes

	2187	28187	7752	462	5	6752
BE	50000	30000				
1	30000	30000				
2			15000	15000		
3				15000	15000	
4	20000					20000

Commentaires :

1 : Réintégration des amortissements au compte d'immobilisation. Opération interne comptable d'ordre

2 : Titre de recettes au compte 7752 concernant le produit de la vente

3 : Encaissement du produit de la vente

4 : Constatation de la valeur comptable du bien et sortie du bien de l'actif : opération d'ordre budgétaire avec seulement émission d'un mandat au compte 6752.

Nb : Le résultat de cession correspond à la différence entre le solde du compte 7752 et le solde du compte 6752. Dans l'exemple présent, le résultat de cession est de -5 000F (15 000-20 000), c'est-à-dire une moins-value.

Schéma d'écriture n° 11

Type d'opération : Cession d'une immobilisation amortissable financée par subvention d'investissement versée par l'État

Exemple : Cession d'un micro-ordinateur d'une valeur initiale (ou d'acquisition) de 16 000F, amorti pour 12 000F et vendu 500F par l'établissement à son profit

Comptes mouvementés

2187	Matériel informatique
1311	Subventions d'équipement - État
28187	Amortissement du matériel informatique
13911	Subventions d'équipement inscrites au compte de résultat - État
7752	Produits des cessions des éléments d'actif - Immobilisations corporelles
462	Créances sur cessions d'immobilisations
5	Compte de disponibilités
6752	Valeur comptable des éléments d'actif cédés - Immobilisations corporelles
777	Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice

Fonctionnement des comptes

OP	2187	1311	28187	13911	7752	462	5	6752	777
BE	16 000	16 000	12 000	12 000					
1					500	500			
2						500	500		
3	12 000		12 000						
4	4 000							4 000	
5				4 000					4 000
6		16 000		16 000					

Commentaires

1 Titre de recettes imputé au compte 7752 concernant le produit de la vente

2 Encaissement du produit de la vente

3 Réintégration des amortissements. Opération interne d'ordre comptable

4 Constatation de la valeur comptable du bien cédé et sortie de ce bien de l'actif : opération d'ordre budgétaire avec seulement émission d'un mandat sur le compte 6752

5 Constatation de la fin de l'amortissement de la subvention : opération d'ordre budgétaire avec seulement émission d'un titre de recettes sur le compte 777

6 Sortie de la subvention d'investissement des comptes de bilan car totalement amortie - Opération interne d'ordre comptable

Nb. Pour les établissements assujettis à la TVA, les cessions d'immobilisation sont soumises à cette taxe.

Schéma d'écriture n° 12

Type d'opération : Cession de valeurs mobilières de placement (VMP) avec plus-value

Exemple : Cession pour 15 000 de VMP acquises 13 000 sur décision de l'ordonnateur

Résultat de cession = prix de cession – prix d'acquisition

Comptes mouvementés

50 : Valeurs mobilières de placement

465 : Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

767 : Produits nets sur cessions de cessions de VMP

OP	50	Classe 5	465	767
BE	13 000			
1		15 000	15 000	
2	13 000		13 000	
3			2 000	2 000

Commentaires

BE Reprise des soldes au bilan d'entrée

1 Encaissement

2 Constatation de la sortie des VMP (recettes)

3 Constatation de la plus value (titre de recettes)

NB 1 : dans le cas où une provision aurait été constituée, il conviendrait de la reprendre en débitant le compte 590 par le crédit du compte 786

Schéma d'écriture n° 13

Type d'opération : Cession de valeurs mobilières de placement (VMP) avec moins-value

Exemple : Cession sur décision de l'ordonnateur de VMP pour 13 000 acquises 15 000

Résultat de cession = prix de cession – prix d'acquisition

Comptes mouvementés :

50 : Valeurs mobilières de placement

465 : Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement

667 : Charges nettes sur cessions de VMP

OP	50	Classe 5	465	667
BE	15 000			
1		13 000	13 000	
2	15 000		15 000	
3		13 000	2 000	2000

Commentaires :

BE Reprise des soldes au bilan d'entrée

1 Encaissement

2 Constatation de la sortie des VMP

3 Constatation de la moins-value (mandat)

NB 1 : dans le cas où une provision a été constituée, il conviendra de la reprendre en débitant le compte 590 par le crédit du compte 786.

NB 2 : la moins-value de 2 000 est retracée par le solde débiteur du compte 667.

Schéma d'écriture n°14

Type d'opération : Variation des stocks sur marchandises – Méthode PEPS « Premier entré - premier sorti » - inventaire intermittent

Exemples : Mise en place des stocks

Est considérée comme marchandise les achats de produits revendus en l'état et ne faisant pas l'objet d'une transformation ou mise en œuvre

Par souci de simplification, le passage par les comptes 401 et 411 est omis en ce qui concerne l'achat et la vente de marchandises

Comptes mouvementés

37	Stocks de marchandises	6031	Variation des stocks de matières premières et fournitures
5	Compte de trésorerie	6037	Variation du stocks de marchandises
607	Achats de marchandises	707	Ventes de marchandises

Fonctionnement des comptes

OP	37	5	607	6037	707
N					
A1		1000	1000		
A2		960			960
A3	200			200	
BE N+1	200	40			
A4	200			200	
A5		1100	1100		
A6		910			910
A7	550			550	
BS N+1	550	2100			

Commentaires

A1 Achats de la marchandise X : 10 articles à 100 francs. Opération budgétaire avec mandat sur le compte 607

A2 Ventes de la marchandise X : 8 articles à 120 francs. Opération budgétaire avec titre de recettes sur le compte 707

A3 Constatation du stock en fin d'année N : 2 articles à 100 francs. Opération d'ordre budgétaire avec ordre de reversement sur le compte 6037

BE N+1 le stock de fin d'année est repris en balance d'entrée du nouvel exercice et constitue le stock initial

A4 Annulation du stock initial : opération d'ordre budgétaire avec mandat sur le compte 6037

A5 Achats de la marchandise X en N+1 : 10 articles à 110 francs. Opération budgétaire avec mandat sur le compte 607

A6 Ventes de marchandise X en N+1 : 7 articles à 130 francs. Opération budgétaire avec titre de recettes sur le compte 707

A7 Constatation du stock en fin d'exercice N+1 - Intégration du stock final : (5 articles à 110 francs) - opération d'ordre budgétaire avec ordre de reversement sur le compte 6037

Résultat de l'exercice N+1= (Solde créditeur du 707)- (Solde D du 607 –solde créditeur du 6037) = 160

Schéma d'écriture n° 15

Type d'opération : Variation de stocks – Approvisionnement – Inventaire intermittent

Exemples : Diminution des stocks d'approvisionnements

Comptes mouvementés

31 Matières premières et fournitures - Denrées alimentaires

401 Fournisseurs

601 Achats stockés – matières premières

6031 Variation des stocks de matières premières

OP	31	401	601	6031
BE	90 000			
1				90 000
2		100 000	100 000	
3				
4	80 000			80 000

Commentaires

BE : Stock en début d'exercice

1 : Annulation du stock initial - opération d'ordre budgétaire avec mandat sur le compte 6031

2 : Achats de l'exercice – opération budgétaire avec mandat sur le compte 601

3 : Constatation de la variation de stocks

4 : Intégration du stock final - opération d'ordre budgétaire avec ordre de reversement sur le compte 6031

Le solde débiteur du compte 31 figurera à l'actif du bilan de clôture.

La diminution du stock a consommé des crédits sur l'exercice

Schéma d'écriture n° 16

Type d'opération : Variation de stocks – En-cours de production de biens et de services – Inventaire intermittent

Exemples : Diminution des stocks d'en-cours
Augmentation des stocks de produits

Comptes mouvementés

33 En-cours de production de biens

35 Stocks de produits

601 Achats stockés – matières premières

6031 Variation des stocks de matières premières

OP	33	35	7133	7135
BE	150 000	60000		
1		60000		60000
2	150000		150000	
3		80000		80000
4	80 000		80000	

Commentaires

BE : Stock en début d'exercice

1 Annulation du stock initial de produits finis - opération d'ordre budgétaire avec annulation de titre sur le compte 7135

2 Annulation du stock initial d'en-cours de production – opération d'ordre budgétaire avec annulation de titre de recettes sur le compte 7133

En fin d'année, évaluation des stocks

3 Intégration du stock final de produits finis – opération d'ordre budgétaire avec émission d'un titre de recettes sur le compte 7135

4 Intégration du stock final d'en-cours de production – opération d'ordre budgétaire avec émission d'un titre de recettes sur le compte 7133

Le solde débiteur du compte 7133, qui correspond à un déstockage, viendra en fin d'exercice s'inscrire sur la ligne production stockée avec un signe négatif

Schéma d'écriture n° 17

Type d'opération : Variation de stocks – En-cours de production de biens et de services – suivi de contrat suivant la méthode l'avancement.

Exemple : Suivi d'un contrat s'étalant sur plusieurs exercices.

Le montant du contrat est de 100.000 F. Le cocontractant verse une avance de 50% du montant du contrat.

Comptes movimentés

34	Stocks d'en-cours de production de services	5	Compte de disponibilités
4191	Acomptes et acomptes reçus sur commandes	6	Comptes de charges
401	Fournisseurs	706	Prestations de services
411	Clients	7134	Variation des en-cours de production de

Fonctionnement des comptes

OP	34	401	411	4191	5	6	706
1				50000	50000		
2		45000				45000	
3	45000						
4	45000						
5			45000				
6			45000	45000			

Commentaires

- 1 Versement d'une avance par le cocontractant
- 2 Réalisation de dépenses dans le cadre du contrat – opération budgétaire avec émission de mandats sur les comptes de classe 6 concernés
- 3 Constitution du stock d'en-cours de production de services à hauteur des dépenses réalisées – opération budgétaire avec émission d'un titre de recettes sur le compte 7134
- 4 Suite à l'acceptation des dépenses par le cocontractant, réduction du stock – opération budgétaire avec annulation de titre sur le compte 7134
- 5 Concomitamment, émission d'un titre de recettes pour constater la recette définitive
- 6 Imputation de l'avance sur le compte clients – opération d'ordre comptable

Schéma d'écriture n° 18

Type d'opération : Provision pour dépréciation des comptes de tiers

Exemple : Un client de l'établissement étant en liquidation judiciaire, la créance, d'un montant de 4784 F TTC, est produite au liquidateur qui paye en N 50 % de la créance. En N+1, la clôture pour insuffisance d'actif est prononcée.

Comptes mouvementés

4111	Clients - Exercices antérieurs
416	Créances contentieuses
5	Comptes de disponibilités
6817	Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que les valeurs mobilières de placement)
491	Provisions pour dépréciation financière des comptes de clients et d'étudiants (autres que les valeurs mobilières de placement)
4457	TVA collectée par l'établissement
6714	Créances devenues irrécouvrables
7817	Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que les valeurs mobilières de placement)

Fonctionnement des comptes

OP	4111	416	5	6817	491	6714	4457	7817
BE	4784							
1	4784	4784						
2		2392	2392					
3				2000	2000			
BE N+1		2392	2392		2000			
4		2392				2000	392	
5					2000			2000

Commentaires

- 1 Constatation de la créance douteuse : opération interne d'ordre comptable
- 2 Encaissement de la partie versée par le syndic : opération de trésorerie et émargement pour partie du titre de recettes correspondant
- 3 Constatation de la provision : opération d'ordre budgétaire avec seulement émission d'un mandat sur le compte 6817
- 4 Constatation de la créance devenue irrécouvrable après décision du conseil d'administration : opération budgétaire avec mandat sur le compte 6714
- 5 Reprise de la provision opération d'ordre budgétaire avec seulement émission d'un titre de recettes sur le compte 7817

NB : La dotation aux provisions se calcule toujours sur le *montant hors taxes de la créance*

Schéma d'écriture n° 19

Type d'opération : Service à comptabilité distincte rattachée

Exemple : L'université A est l'établissement de rattachement d'une bibliothèque inter-universitaire
 Achat par la BIU d'un abonnement à une revue d'une valeur de 7 000F

Encaissement pour réalisation de photocopie. Par hypothèse, on suppose que la personne chargée d'encaisser les sommes est un caissier de l'agent comptable et non un régisseur.

Comptes mouvementés :

- 6183 Documentation technique et bibliothèque
- 4 Compte de tiers (compte fournisseurs et compte recettes perçues avant émission de TR)
- 185 Opérations de trésorerie inter-services
- 5 Compte de disponibilités

Fonctionnement des comptes

Comptabilité de l'université de rattachement				Comptabilité de la BIU, en tant que SACD			
OP	5	185		185	4	6183	7068
A1					7000	7000	
A2	7000	7000		7000	7000		
V1	100		100	100	100		100
V2					100	100	

Commentaires

A1 : Enregistrement de la dépense de la BIU – opération budgétaire prise en charge uniquement au niveau de la BIU avec émission d'un mandat sur le compte 6183.

A2 : Paiement de la dépense. Les écritures sont concomitantes

V1 Encaissement des recettes (recettes au comptant)

V2 Constatation de la recette budgétaire correspondante avec émission d'un titre de recettes sur le compte 7068

Nb 1 : Le solde du compte 185 ne devrait normalement être créditeur dans les écritures du SACD

Nb 2 : Le solde du compte 185 ne devrait normalement jamais être débiteur dans les écritures de la comptabilité principale

Nb 3 : le solde créditeur du compte 185 dans la comptabilité de l'établissement de rattachement doit être égal au solde débiteur du compte 185 dans la comptabilité du SACD. S'il existe plusieurs SACD, le solde créditeur du compte 185 dans la comptabilité de l'établissement de rattachement doit être égal à la somme des soldes débiteurs du compte 185 de tous les SACD.

Schéma d'écriture n° 20

Type d'opération : Charges à répartir sur plusieurs exercices

Exemple : l'établissement décide d'amortir sur cinq ans une grosse réparation d'un montant de 200 000F

Comptes mouvementés

6152 Travaux d'entretien et de réparation sur biens immobiliers
 4012 Fournisseurs - Exercice courant
 5 Compte de disponibilités
 791 Transfert de charges d'exploitation
 4818 Charges à répartir sur plusieurs exercices - Charges à étaler
 6812 Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir

Fonctionnement des comptes

OP	6152	4012	5	791	481	6812
Ex.N						
1	200 000					
2		200 000	200 000			
3				200 000	200 000	
4					40 000	40 000
Ex					40 000	40 000
N+1						
à						
N+4						

Commentaires

1 Prise en charge de la réparation – constatation d'une charge budgétaire, avec émission d'un mandat, imputée sur le compte 6152

2 Paiement de cette dépense – opération de trésorerie

3 Transfert de la charge de fonctionnement sur le compte de charge à répartir. La charge est transférée en totalité – opération budgétaire avec émission d'un mandat sur le compte 481 et d'un titre de recettes sur le compte 791

4 Constatation de la quote-part de la charge devant être supportée par l'exercice N – opération d'ordre budgétaire avec seulement émission d'un mandat sur le compte 6812

5 les exercices N+1 à N+4 enregistre également la quote-part de cette charge. Chaque année opération d'ordre budgétaire avec émission d'un mandat sur le compte 6812 pour 40 000 F.

En fin d'exercice N+4, le compte 481 est soldé.

Schéma d'écriture n° 21

Type d'opération : prestations internes

Exemple Une université possède un service commun SC chargé de la reprographie

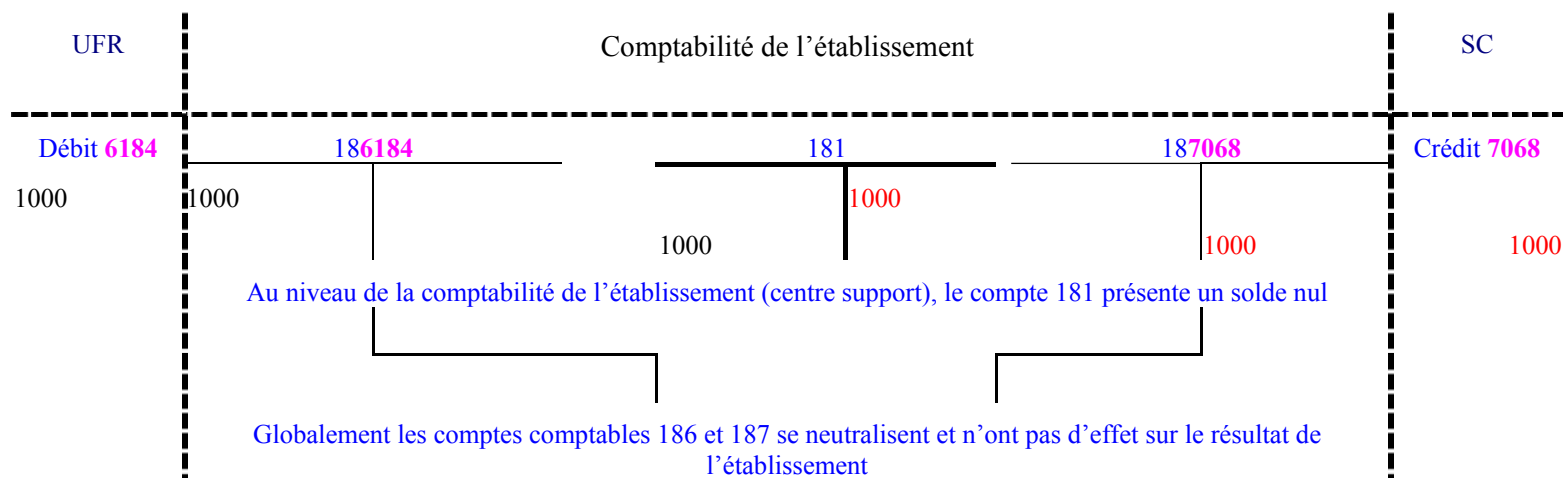
Une composante UFR dotée d'un budget propre intégré fait appel à ce service. La prestation lui est facturée 10.000 francs.

Comptes mouvementés

187 : Biens et prestations de services échangés entre composantes et services communs dotés d'un budget propre intégré (produits)

186 : Biens et prestations de services échangés entre composantes et services communs dotés d'un budget propre intégré (charges)

181 : Comptes de liaison



Commentaires

1 : Réalisation de la reprographie pour l'UFR – constatation de la charge budgétaire pour cette composante avec émission d'un mandat sur le compte 6184

2 : Constatation de la recette par le service commun – opération budgétaire avec émission d'un titre de recettes sur le compte 7068

En comptabilité ces opérations sont enregistrées sur les subdivisions du compte 18

Schéma d'écriture n° 22

Type d'opération : Régie d'avances

Exemple : Avance de 5000F consentie au régisseur et versée en numéraire - Exercice N

Réception des dépenses à vérifier pour un montant de 300F - Exercice N

Ordonnancement des dépenses de 300F avant le 31/12 de l'exercice N

Réception des dépenses à vérifier pour un montant de 200F en période complémentaire de l'exercice N

Ordonnancement des dépenses de 200F pendant la période complémentaire de l'exercice N -

Comptabilisation de la charge exercice N - Écriture pour solde des comptes de tiers exercice N+1

Comptes mouvementés

531 Caisse
 543 Régies d'avances
 4725 Dépenses des régisseurs à vérifier
 6 Compte de charges concerné
 4012 Fournisseurs - Exercice courant
 4011 Fournisseurs - Exercice précédent

Fonctionnement des comptes

Exercice N

OP	531	543	4725	6	4012	4011
1	5000	5000				
2		3000	3000			
3			3000	3000		
4				2000	2000	

Exercice N+1

5		2000	2000			
BE						2000
6			2000			2000
7	5000	5000				

Les comptes 543 et 4725 sont repris au niveau de l'exercice N+1 en balance d'entrée

Commentaires

En N :

1 Création de la régie, versement de l'avance – opération de trésorerie

2 Constatation des dépenses à vérifier des régisseurs - Exercice N – opération d'ordre comptable

3 Prise en charge des dépenses acceptées – opération budgétaire avec émission de mandats sur les comptes de charges concernés

4 Mandat sur le compte de charges pendant la période complémentaire - Exercice N

En N + 1 :

5 Constatation des dépenses à vérifier des régisseurs concernant l'exercice N mais comptabilisées au titre de l'exercice N+1

BE Reprise en balance d'entrée au compte 4011 du solde créditeur du compte 4012

6 Écriture pour solde des deux comptes de tiers

7 Reconstitution de l'avance

Schéma d'écriture n° 23

Type d'opération : Régie de recettes

Exemple : Fonds de caisse consenti au régisseur et versé en numéraire pour un montant de 3000F - Exercice N

Fonds reçus du régisseur pour un montant de 5000F - Exercice n - Justificatifs pour 5000F fournis par le régisseur

Fonds reçus du régisseur pour un montant de 1000F après le 31/12 et concernant l'exercice N
Justificatifs pour 1000F produits par le régisseur au cours de la période complémentaire

Comptes mouvementés

- 531 Caisse
- 545 Régie de recettes
- 4715 Recettes des régisseurs à vérifier
- 7 Compte de produits concerné
- 4632 Ordres de recettes à recouvrer - Exercice courant
- 4631 Ordres de recettes à recouvrer - Exercices antérieurs

Fonctionnement des comptes

OP	531	545	4715	7	4632	4631
1	3000	3000				
2	5000	5000				
3		5000	5000			
4			5000	5000		
5	1000	1000				
6			1000	1000	1000	
7		1000	1000			
	Exercice N+1					
BE			1000	1000		1000
8						1000

Commentaires

- 1 Versement du fonds de caisse – opération de trésorerie
 - 2 Versement par le régisseur des fonds encaissés – opération de trésorerie
 - 3 Constatation des recettes du régisseur – opération d'ordre comptable
 - 4 Émission des titres de recettes correspondant aux recettes acceptées par l'agent comptable – opération budgétaire
 - 5 Versement par le régisseur à l'agent comptable des fonds encaissés avant le 31/12 et concernant l'exercice N – opération de trésorerie
 - 6 Ordre de recette émis pendant la période complémentaire – opération budgétaire
 - 7 Constatation des recettes du régisseur – opération d'ordre comptable
 - 8 Écriture pour solde des deux comptes de tiers – opération d'ordre comptable
- Nb les comptes 545 et 4715 sont repris au niveau de l'exercice N+1 en balance d'entrée

Schéma d'écriture n° 24

Type d'opération : cartes de crédit

Exemple : 10 000F encaissés au comptant par cartes de crédit par un régisseur de recettes. Justification des recettes.

Relevé du compte au Trésor : crédit 10 000F, débit 80F de commission.

Comptes mouvementés :

5115	Cartes bancaire à l'encaissement
545	Régie de recettes
4715	Recettes des régisseurs à vérifier
701	Ventes de produits finis
4721	Dépenses payées avant ordonnancement
515	Compte au Trésor
6278	Autres frais et commissions

Fonctionnement des comptes

OP	5115	545	4715	701	4721	515	6278
1	10000		10000				
2		10000	10000				
3			10000	10000			
4	10000				80	9920	
5					80		80

Commentaires :

- 1 : Réception du ticket attestant le transfert du GIE de gestion des cartes bancaires et du double des facturettes
- 2 : Réception des justificatifs des recettes transmis par le régisseur
- 3 : Titre de recettes sur le compte 701 après vérification des justificatifs de recettes
- 4 : Réception de l'avis de crédit émis par le Trésor Public
- 5 : Mission d'un mandat sur le compte 6278 pour les commissions retenues par le Trésor Public

Schéma d'écriture n° 25

Type d'opération : Paiement du salaire d'un agent contractuel avec charges sociales et patronales

Exemple : Salaire brut de 5549,17 - Coût total de l'agent pour l'établissement : 7512,42

Rémunération nette : 4591,93

Il est précisé que cet exemple n'est donné qu'à titre indicatif pour expliquer la comptabilisation des charges de personnel. Il n'est pas exhaustif des différentes cotisations et impôts à devoir sur traitement.

Comptes mouvements

4212	Rémunérations dues au personnel - Exercice courant	6332	Cotisation FNAL
4311	Cotisations de sécurité sociale	6411	Salaires, appointements
4312	Contribution sociale généralisée	6451	Charges de sécurité sociale et de prévoyance - Cotisations à l'URSSAF
4313	Contribution au remboursement de la dette sociale	64534	Charges de sécurité sociale et de prévoyance - IRCANTEC
4374	IRCANTEC		

Fonctionnement des comptes

OP	4212	4311	4312	4313	4374	6332	6411	645	5
1							5549,17		
1.1	4591,93								
1.2		410,64							
1.3			395,38						
1.4				26,36					
1.5					124,86				
2									
2.1		1770,19						1770,19	
2.2					187,56			187,56	
2.3		5,5				5,5			
3	4591,93								4591,93
4		2186,33	395,38	26,36					2608,07
5					312,42				312,42

Commentaires

1 Constatation de la rémunération brute du salarié – opération budgétaire avec émission d'un mandat sur le compte 6411 (une autre procédure consiste à porter au crédit du compte 421 le montant du salaire brut, le compte 421 étant par la suite débité du montant des cotisations salariales par crédit des comptes de tiers intéressé).

Cette rémunération est portée aux différents comptes de tiers concernés

1.1 : Rémunération nette due au salarié	1.4 : CRDS
1.2. : Cotisations de sécurité sociale	1.5.: IRCANTEC
1.3. : CSG	

2 Constatation des charges patronales – opération budgétaire avec émission de mandat sur les subdivisions concernées du compte 645 et 633.

Ces charges sont portées au crédit des différents comptes de tiers concernés

2.1. : Cotisations de sécurité sociale (compte 6451)	2.3. F.N.A.L.
2.2 : IRCANTEC (compte 64534)	

3 Paiement du salaire net par crédit du compte de disponibilités (non représenté dans le schéma) – opération de trésorerie

4 Paiement des cotisations de sécurité sociales, salariales et patronales et des contributions recouvrées par les URSSAF par crédit du compte de disponibilités – opération de trésorerie

5 Paiement IRCANTEC – opération de trésorerie

Schéma d'écriture n° 26

Type d'opération : Versement d'un acompte sur rémunérations supportées par le budget de l'établissement

Exemple : Salaire brut de 5549,17 - Coût total de l'agent pour l'établissement : 7512,42

Rémunération nette : 4591,93

Le 15 du mois, le salarié demande le versement d'un acompte de 1500 F

Comptes mouvementés

4212	Rémunérations dues au personnel - Exercice courant	437	Charges de sécurité sociale et de prévoyance – autres organismes
425	Avances et acomptes sur rémunérations	5	Compte de disponibilité
431	Charges de sécurité sociale et de prévoyance - Cotisations à l'URSSAF	6	Comptes de charges

Fonctionnement des comptes

OP	412	425	431	437	5	6
1		1500			1500	
2	4591,93					4591,93
			2608,07			2608,07
				312,42		312,42
3	1500	1500				
4	3091,93				3091,93	
5			2608,07		2608,07	
6				312,42	312,42	

Commentaires

1 Versement de l'acompte – émission d'un ordre de paiement

2 Constatation de la rémunération versée et des cotisations patronales (se reporter exemple précédent)

3 Régularisation de l'acompte

4 Paiement de la somme restant due au salarié

5 Paiement des cotisations de sécurité sociales, salariales et patronales et des contributions recouvrées par les URSSAF par crédit du compte de disponibilités – opération de trésorerie

6 Paiement IRCANTEC – opération de trésorerie

Schéma d'écriture n° 27

Type d'opération : Comptabilisation des contrats emploi-solidarité (CES)

Exemple : Recrutement d'un CES pour 20 heures par semaine au taux horaire de 35F (les taux et montants indiqués dans l'exemple sont fictifs)

Salaire brut mensualisé : $35 \times 20 \times 52 \text{ semaines} \div 12 \text{ mois} = 3\,034\text{F}$

Le contrat est conclu pour huit mois . L'aide de l'État est de 85%, soit pour l'ensemble du contrat : $3\,034 \times 8 \times 85\% = 20\,631\text{F}$.

L'établissement adhère au régime d'assurance chômage spécial des CES, au taux de 7,8%, soit : $3\,034 \times 7,8\% = 236\text{F}$ de cotisation mensuelle. Les retenues effectuées par le CNASEA au titre de l'assurance chômage pendant la durée du contrat seront donc de $236 \times 8 = 1\,888\text{F}$.

L'aide nette attendue est donc de : $20\,631 - 1\,888 = 18\,743\text{F}$.

Le premier acompte versé par le CNASEA correspond en principe à l'aide de l'État pour les deux premiers mois, soit $18\,743 \times 2 \div 8 = 4\,685$. Chaque mois, l'établissement devrait recevoir un acompte correspondant à l'aide due au titre du mois suivant.

Comptes mouvementés

421	Rémunérations dues au personnel	5	Compte de disponibilités
		6454	CES - Cotisation assurance chômage (part patronale)
431	Sécurité sociale	6445	Rémunération du personnel sous CES
44351	Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des CES	74451	Rémunération versée par le CNASEA au titre des CES

Fonctionnement des comptes

OP	44351	5	6445	421	431	6456	74451
1	4685	4685					
2			3034	2458	576		
3	2342					236	2578
4		3034		2458	576		
5	2342	2342					
6	4685	4685					

Commentaires

1 Encaissement du premier acompte versé par le CNASEA

2 Rémunération du CES : mandat sur le compte 6445 pour le montant brut de la rémunération

3 Concomitamment à l'opération précédente, émission d'un ordre de recettes sur le compte 74451 pour le montant **brut** de l'aide de l'État, émission d'un mandat sur le compte 6456 pour le montant de la cotisation chômage précomptée par le CNASEA et crédit du compte 44356 pour le montant **net** de l'aide de l'État (restent à la charge de l'établissement 15% de la rémunération brute et la cotisation chômage non prises en charge par l'État)

4 Paiement de la rémunération et des cotisations salariales

5 Versement d'un nouvel acompte par le CNASEA

6 Rupture anticipée du contrat - reversement au CNASEA des sommes versées en trop

CHAPITRE 8

LA JUSTIFICATION DES COMPTES

Les débits et les crédits des subdivisions des comptes de classe 1, 2 et 4 ne font pas l'objet de justifications particulières, au titre de la comptabilité, quand ils font l'objet de titres de recettes et de mandats. Dans ce cas, les justificatifs sont produits à l'appui des titres de recettes et des mandats correspondants.

Ils sont repérés dans le présent tableau par un astérisque.

COMPTES À JUSTIFIER	DÉBIT	CRÉDIT	SOLDE	JUSTIFICATIFS
CLASSE 1 : COMPTES DE CAPITAUX				
10 CAPITAL ET RÉSERVES				
102 Biens mis à disposition des établissements				
1021 Dotation et ses subdivisions		J		Crédit : décision d'attribution précisant par nature la valeur estimative des biens
1022 Complément de dotation (État) et ses subdivisions	J	J		Débit et crédit : justifications prévues par la nomenclature (opérations budgétaires) ou, le cas échéant, décision d'attribution précisant la valeur estimative des biens (cas des compléments de dotation en nature).
1023 Complément de dotation organismes autres que l'État) et ses subdivisions	J	J		
1027 Affectations et ses subdivisions		J		Crédit : décision d'attribution précisant, par nature, la valeur estimative des biens
103 Biens remis en pleine propriété aux établissements				
1031 Fonds propres		*		
1032 Autres compléments de dotation - État		*		
1033 Autres compléments de dotation - Autres organismes		*		
1035 Dons et legs en capital		* ou J		* si versement d'espèce, car dans ce cas, il y a émission d'un TR J en cas de dons et legs en nature - décision d'attribution précisant, par nature, la valeur estimative des biens,
105 Écarts de réévaluation			J	Crédit : situation visée par l'ordonnateur et donnant par nature de biens le décompte des plus-values résultant de la réévaluation
106 Réserves				
1068 Autres réserves				
10681 Réserve de propre assureur		J		Délibération du conseil d'administration
10682 Réserves facultatives				

COMPTES À JUSTIFIER	DÉBIT	CRÉDIT	SOLDE	JUSTIFICATIFS
11 REPORT À NOUVEAU 110 Report à nouveau (solde créditeur) 119 Report à nouveau (solde débiteur)	J	J		Délibération du conseil d'administration
12 RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE (BÉNÉFICE OU PERTE) 120 Résultat de l'exercice (solde créditeur) 129 Résultat de l'exercice (solde débiteur)	J	J		Différence entre les soldes de classe 7 et les soldes de classe 6
13 SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT 131 Subventions d'équipement (ainsi que ses subdivisions) 138 Autres subventions d'investissement (ainsi que ses subdivisions)	J J	* J		Débit 131 et 138 : état des subventions totalement amorties Crédit du 138 : document établissement la valeur du bien remis en nature au titre de la taxe d'apprentissage
139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (ainsi que ses subdivisions)	J	J		Débit : justificatif produit avec le TR du compte 777. Crédit état des subventions totalement amorties.
15 PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES (AINSI QUE SES SUBDIVISIONS)	J	J		Débit et crédit : les justificatifs sont produits à l'appui des mandats et des TR des comptes 78 et 68
16 EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES 164 Emprunts auprès des établissements de crédit	*	*	J	Solde : situation des emprunts et avances reçues, non soldés
165 Dépôts et cautionnements reçus et ses subdivisions	*	*	J	Solde : état de développement
167 Emprunts et dettes assorties de conditions particulières 1674 Avances de l'État et des collectivités territoriales	*	*	J	Solde : Situation des avances reçues
168 Autres emprunts et dettes assimilées 1688 Intérêts courus			J	Solde : état détaillé des intérêts courus
17 DETTES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS 171 Dettes rattachées à des participations (groupe) 174 Dettes rattachées à des participations (hors groupe) 178 Dettes rattachées à des sociétés en participation	* * *	* * *	J J J	Solde : état détaillé des dettes rattachées à des participations
18 COMPTES DE LIAISON 185 Opérations de trésorerie inter-services			J	Solde : certificat du comptable pour justifier le solde inverse du compte 185 de liaison

COMPTES À JUSTIFIER	DÉBIT	CRÉDIT	SOLDE	JUSTIFICATIFS
CLASSE 2 : COMPTES D'IMMOBILISATIONS				
20 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES (ainsi que ses subdivisions)	*	J	J	Crédit : état des biens vendus ou réformés. Solde : état de l'actif
21 IMMOBILISATIONS CORPORELLES (ainsi que ses subdivisions)	* ou J	J	J	Crédit : état des biens vendus ou réformés. Débit : justifications récapitulant les intégrations aux comptes d'immobilisations Solde : état de l'actif
23 IMMOBILISATIONS EN COURS (ainsi que ses subdivisions)	*	J	J	Crédit : justifications récapitulant les intégrations aux comptes d'immobilisations définitifs
26 PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES À DES PARTICIPATIONS (ainsi que ses subdivisions)	*	*	J	Solde : état de l'actif.
27 AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES				
271 Titres immobilisés (droit de propriété)			J	Solde : état de l'actif.
272 Titres immobilisés (droits de créance)			J	
274 Prêts (ainsi que ses subdivisions)	*	*	J	Solde : situation des prêts accordés. État de l'actif.
275 Dépôts et cautionnements versés (ainsi que ses subdivisions)	*	*	J	Solde : état de développement du solde
276 Autres créances immobilisées (ainsi que ses subdivisions)	*		J	Solde : état détaillé des créances immobilisées.
28 AMORTISSEMENT DES IMMOBILISATIONS				
280 Amortissements des immobilisations incorporelles (ainsi que ses subdivisions)	J	J	J	Ces opérations sont justifiées dans l'annexe ;
281 Amortissements des immobilisations corporelles (ainsi que ses subdivisions)	J	J	J	Débit : état des ventes, réformes et cession
283 Amortissements des immobilisations incorporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (ainsi que ses subdivisions)	J	J	J	
284 Amortissements des immobilisations corporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (ainsi que ses subdivisions)		J	J	
29 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS (ainsi que ses subdivisions)	J	J	J	Débit et crédit : justifications au niveau des comptes 68 et 78. Solde : état des provisions (opérations budgétaires).

COMPTES À JUSTIFIER	DÉBIT	CRÉDIT	SOLDE	JUSTIFICATIFS
CLASSE 3 COMPTES DE STOCKS ET EN-COURS				
31 MATIÈRES PREMIÈRES ET FOURNITURES (ainsi que ses subdivisions)			J	Solde : copie de l'inventaire des stocks et en-cours au 31 décembre
32 AUTRES APPROVISIONNEMENTS (ainsi que ses subdivisions)			J	Solde : copie de l'inventaire des stocks et en-cours au 31 décembre
33 EN-COURS DE PRODUCTION DE BIENS (ainsi que ses subdivisions)			J	Solde : copie de l'inventaire des stocks et en-cours au 31 décembre
34 EN-COURS DE PRODUCTION DE SERVICES (ainsi que ses subdivisions)			J	Solde : copie de l'inventaire des stocks et en-cours au 31 décembre
35 STOCKS DE PRODUITS (ainsi que ses subdivisions)			J	Solde : copie de l'inventaire des stocks et en-cours au 31 décembre
37 STOCKS DE MARCHANDISES (ainsi que ses subdivisions)			J	Solde : copie de l'inventaire des stocks et en-cours au 31 décembre
39 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS (ainsi que ses subdivisions)	J	J		Débit et crédit : justifications au niveau des comptes 68 et 78. Solde : état des provisions (opérations budgétaires).
CLASSE 4 : COMPTES DE TIERS				
40 FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS				
401 Fournisseurs				
4011 Fournisseurs - Exercices antérieurs	J		J	Débit : ordre de paiement établi par l'agent comptable, lorsque le paiement intervient après la clôture de la période complémentaire ; en effet dans ce cas, le mandat est joint au compte financier précédent. . Solde : état de développement du solde
4017 Fournisseurs - Retenues de garantie et oppositions	J		J	
403 Fournisseurs - Effets à payer			J	Solde : état de développement du solde
404 Fournisseurs d'immobilisations				
4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde
4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garanties	J		J	
405 Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer	J		J	Solde : état de développement du solde
408 Fournisseurs - Factures non parvenues			J	Solde : état de développement.
4081 Fournisseurs				
4084 Fournisseurs d'immobilisations				
4088 Fournisseurs intérêts courus				

COMPTES À JUSTIFIER	DÉBIT	CRÉDIT	SOLDE	JUSTIFICATIFS
409 Fournisseurs débiteurs 4091 Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes 4092 Avances à l'UGAP 4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre 4098 Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus			J J J J	Solde : état de développement du solde Solde : état de développement du solde Solde : état de développement du solde Solde : état des R.R.R. à obtenir et autres avoirs non encore reçus
41 CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS				
411 Clients divers 4111 Clients - Exercices antérieurs 4112 Clients - exercice courant 4117 Retenues de garantie			J J J	Solde : état des restes à recouvrer Solde : état des restes à recouvrer Solde : état des restes à recouvrer
412 Étudiants 4121 Étudiants exercices antérieurs 4122 Étudiants - exercice courant			J	Solde : état des restes à recouvrer
413 Clients - Effets à recevoir			J	Solde : état de développement du solde
416 Créances contentieuses			J	Solde : état de développement du solde
418 Clients - Ordres de recettes à établir			J	Solde : état détaillé des ordres de recettes à établir
419 Clients créditeurs 4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours 4192 Étudiants- Avances et acomptes reçus 4196 Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés 4197 Clients et étudiants – autres avoirs 4198 Clients - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs à établir			J J J J J	Solde : état de développement du solde Solde : état de développement du solde Solde : état de développement du solde Solde : état de développement du solde Solde : état des R.R.R. à accorder et des avoirs à établir
42 PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS				
421 Rémunérations dues au personnel 4211 Exercices antérieurs			J	Solde : état de développement du solde
422 Oeuvres sociales	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur, appuyés des pièces justificatives établissant les droits des parties prenantes. Solde : état de développement
425 Avances et acomptes au personnel	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur ou par l'agent comptable s'il s'agit d'avances sur salaires. Dans ce dernier cas, l'ordre est appuyé de l'autorisation écrite de l'ordonnateur. Solde : état de développement du solde

COMPTES À JUSTIFIER	DÉBIT	CRÉDIT	SOLDE	JUSTIFICATIFS
427 Personnel - Oppositions	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement.
428 Personnel - Charges à payer et produits à recevoir Dettes provisionnées pour congés à payer 4286 Autres charges à payer 4287 Produits à recevoir			J J J	Solde : état de développement.
429 Déficits et débits des comptables et régisseurs 4291 Déficits constatés	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'ordonnateur, appuyés d'une copie des ordres de reversement Solde : état de développement du solde
4292 Ordres de reversement émis suite à constatation du déficit	J		J	Débit : copie des ordres de reversement. Solde : état de développement du solde
4294 Débits émis par arrêté du ministre	J		J	Débit : copie de l'arrêté de débet émis soit par le ministre de l'économie et des finances, soit par le ministre de tutelle. Solde : état de développement du solde
4295 Débits émis par jugement ou arrêt du juge des comptes	J		J	Débit : copie des jugements ou arrêts du juge des comptes. Solde : état de développement du solde
4296 Redevables d'intérêts sur débits	J		J	Débit : copie du document établissant le montant des intérêts liquidés ou du titre exécutoire établi par la trésorerie générale des créances contentieuses des services du Trésor. Solde : état de développement du solde
4297 Redevables des condamnations pécuniaires	J J		J J	Débit : copie du jugement établissant le montant de l'amende prononcée par le juge des comptes. Solde : état de développement du solde
43 SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX				
431 Sécurité sociale 4311 Cotisations de sécurité sociale 4312 Contribution sociale généralisée 4313 Contribution au remboursement de la dette sociale			J J J J	Solde : état de développement

COMPTES À JUSTIFIER	DÉBIT	CRÉDIT	SOLDE	JUSTIFICATIFS
437 Autres organismes sociaux 4371 Contribution exceptionnelle de solidarité 4372 Contributions et retenues pour pensions civiles 4374 IRCANTEC 4375 PREFON 4376 Autres mutuelles 4377 ASSEDIC 4378 Divers			J J J J J J J	Solde : état de développement du solde Solde : état de développement du solde Solde : état de développement du solde Solde : état de développement du solde Solde : état de développement du solde Solde : état de développement du solde Solde : état de développement du solde
438 Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir 4382 Charges sociales sur congés à payer 4386 Charges à payer 4387 Produits à recevoir			J J J	Solde : état de développement.
44 ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES				
441 État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir 4411 Subventions d'investissement 4417 Subventions d'exploitation 4418 Subvention d'équilibre			J J J	Solde : état des restes à recouvrer Solde : état des restes à recouvrer Solde : état des restes à recouvrer
443 Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux 4431 Créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA 4435 Opérations particulières avec le CNASEA 44351 Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-solidarité 44353 Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des emplois-jeunes 44434 Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-consolidé 4438 Intérêts courus sur la créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA			J J J J	Solde : état de développement du solde. Solde état de développement du solde Débit : ordre de paiement établi par l'ordonnateur. Solde : état de développement du solde.
444 Impôt sur les bénéfices			J	Solde : Détail du calcul d'IS ; Copie de la déclaration de l'année.

COMPTES À JUSTIFIER	DÉBIT	CRÉDIT	SOLDE	JUSTIFICATIFS
445 État - Taxes sur le chiffre d'affaires				
44583 Remboursement de TVA demandé	J		J	Débit : Copie de l'état produit aux services fiscaux. Solde : état de développement du solde
44584 TVA récupérée d'avance	J		J	Solde : état de développement du solde
44587 TVA sur facturation à établir	J		J	Solde : état de développement du solde
447 Autres impôts, taxes et versements assimilés			J	Solde : état de développement du solde
448 État et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir				
4482 Charges fiscales sur congés à payer			J	Solde : état de développement du solde
4486 Charges à payer			J	
4487 produits à recevoir			J	
45 COMPTABILITÉS DISTINCTES RATTACHÉES				
451 Groupe			J	Solde : état de développement du solde
458 Opérations faites en commun et en GIE			J	
46 DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS				
462 Créances sur cessions d'immobilisations			J	Solde : état des restes à recouvrer
463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer			J	Solde : état des restes à recouvrer
4631 Exercices antérieurs				
4632 Exercice courant				
464 Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement			J	Solde : état des restes à payer
465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement			J	Solde : état de développement
466 Autres comptes créditeurs				
4661 Mandats à payer			J	Solde : état des restes à payer
46611 Exercices antérieurs				
46612 Exercice courant				
4663 Virements à réimputer	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde
4664 Excédents de versement à rembourser	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde
4666 Ordre de paiement émis pour les dépenses à l'étranger	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde

COMPTES À JUSTIFIER	DÉBIT	CRÉDIT	SOLDE	JUSTIFICATIFS
4667 Oppositions	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde
4668 Avis de paiement	J		J	Débit : Avis de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde
467 Autres comptes débiteurs ou créditeurs 4674 Taxe d'apprentissage	J			Copie du document remis au préfet justifiant l'utilisation de la taxe d'apprentissage.
468 Produits à recevoir et charges à payer				
4682 Charges à payer sur ressources affectées			J	Solde : état de développement du solde
4684 Produits à recevoir sur ressources affectées			J	Solde : état de développement du solde
4686 Charges à payer			J	Solde : état de développement du solde
4687 Produits à recevoir			J	Solde : état détaillé des produits à recevoir
47 COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE				
471 Recettes à classer				Solde : état de développement du solde
4712 Recettes des comptes secondaires à vérifier			J	
4713 Recettes perçues avant émission de titre			J	
47132 Droits de scolarité et redevances au comptant			J	
47138 Autres			J	
4715 Recettes des régisseurs à vérifier			J	
4718 Autres recettes à classer			J	
472 Dépenses à classer et à régulariser				Solde : état de développement du solde
4721 Dépenses payées avant ordonnancement			J	
4722 Dépenses des comptes secondaires à vérifier			J	
4725 Dépenses des régisseurs à vérifier			J	
4728 Autres dépenses à régulariser			J	
4729 Dépenses dont le paiement a été différé			J	
473 Recettes et dépenses à transférer				
473 Recettes et dépenses à transférer	J		J	Débit : ordres de paiement établis par l'agent comptable. Solde : état de développement du solde
4731 Recettes à transférer				
4735 Dépenses à transférer			J	Solde : état de développement du solde
476 Différences de conversion sur opérations en devises - Actif				
4761 Diminution des créances	J		J	Débit : état détaillé des pertes latentes constatées. Solde : état de développement du solde
4762 Augmentation des dettes	J		J	

COMPTES À JUSTIFIER	DÉBIT	CRÉDIT	SOLDE	JUSTIFICATIFS
4768 Différences compensées par couverture de change	J		J	Débit : état détaillé des différences compensées. Solde : état de développement du solde
476 Différences de conversion sur opérations en devises - Actif				
4761 Diminution des créances	J		J	Débit : état détaillé des pertes latentes constatées. Solde : état de développement du solde
4762 Augmentation des dettes	J		J	
4768 Différences compensées par couverture de change	J		J	Débit : état détaillé des différences compensées. Solde : état de développement du solde
477 Différences de conversion sur opérations en devises- Passif				
4771 Augmentation des créances	J		J	Crédit : état détaillé des gains latents constatés. Solde : état de développement du solde
4772 Diminution des dettes	J		J	
4778 Différences compensées par couverture de change	J		J	Débit : état détaillé des différences compensées. Solde : état de développement du solde
478 Autres comptes transitoires			J	Solde : état de développement du solde
48 COMPTES DE RÉGULARISATION				
481 Charges à répartir sur plusieurs exercices				
4811 Charges différées	*	J	J	Crédit : justifications données par le mandat au compte 68
4812 Frais d'acquisitions des immobilisations	*	J	J	
4818 Charges à étaler	*	J	J	Solde : état de développement du solde
486 Charges constatées d'avance			J	Solde : état de développement du solde
487 Produits constatés d'avance			J	Solde : état de développement du solde
49 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS ET SES SUBDIVISIONS	J	J	J	Débit et crédit : justifications au niveau des comptes 68 et 78. Solde : état des provisions
CLASSE 5 : COMPTES FINANCIERS				
50 VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT				
503 Actions			J	Solde : Situation des placements
504 Autres titres conférant un droit de propriété			J	En outre, ces comptes sont justifiés par l'état du portefeuille figurant dans l'annexe
506 Obligations			J	
507 Bons du trésor et bons de caisse à court terme			J	
508 Autres valeurs mobilières et créances assimilées				
5081 Autres valeurs mobilières			J	
5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées			J	

COMPTES À JUSTIFIER	DÉBIT	CRÉDIT	SOLDE	JUSTIFICATIFS
509 Versement restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées Autres valeurs mobilières et créances assimilées			J	Solde : état de développement
51 BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS				
511 Valeurs à l'encaissement				
5112 Chèques bancaires à encaisser			J	Solde : état de développement du solde
5113 Chèques vacances à l'encaissement			J	
5114 Chèques postaux à encaisser			J	
5115 Cartes bancaires à l'encaissement			J	
5117 Chèques impayés			J	
5118 Autres valeurs à l'encaissement			J	
512 Banques				
5121 Compte en monnaie locale			J	Solde : état de développement du solde
5114 Compte en monnaies étrangères			J	
514 Chèques postaux			J	Solde : état de rapprochement bancaire visé par l'agent comptable
5141 Chèques postaux				
5149 Chèques postaux à payer			J	Solde état de développement
515 Trésor			J	Solde : état de rapprochement bancaire visé par l'agent comptable
5151 Compte au trésor				
5159 Chèques à payer			J	Solde : Solde état de développement
517 Autres organismes financiers			J	Solde : état de rapprochement bancaire visé par l'agent comptable)
518 Intérêts courus			J	Solde : état de développement du solde
53 CAISSE				
531 Caisse			J	Solde : procès-verbal des valeurs existant dans la caisse. Cette pièce est produite à l'appui des documents généraux
54 RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS				
541 Comptables secondaires			J	Solde : état d'accord par comptable secondaire, le cas échéant, un état récapitulatif
543 Régies d'avances			J	Solde : état d'accord par régisseur, le cas échéant, un état récapitulatif
545 Régies de recettes			J	Solde : état de développement du solde
548 Avances pour menues dépenses			J	Solde : état d'accord par bénéficiaires d'avances, le cas échéant, un état récapitulatif
59 PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS				
590 Provision pour dépréciation financière des valeurs mobilières de placement et ses subdivisions	J	J	J	Débit et crédit : justifications au niveau des comptes 68 et 78. Solde : état des provisions

CHAPITRE 9

LES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

La production d'un ensemble de documents de synthèse pour une période donnée doit permettre à l'établissement de :

- suivre et orienter l'évolution de son activité propre ;
- rendre les comptes dus aux autorités de tutelle pour leur fournir l'information à laquelle elles sont en droit de prétendre ;
- favoriser la collecte d'informations normalisées par grandes catégories d'agents économiques.

1. RÈGLES DE PRÉSENTATION ET D'ÉLABORATION DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

1.1. NATURE DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Les documents de synthèse forment un tout qui comprend :

- le bilan ;
- le compte de résultat ;
- l'annexe (dont font partie la capacité d'autofinancement et le tableau des emplois et des ressources de l'exercice).

1.2. ÉTABLISSEMENT DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Les documents de synthèse doivent être établis en conformité avec les dispositions de la présente instruction.

Ils doivent en toutes circonstances donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière, ainsi que des résultats de l'établissement, même si, pour y parvenir, il est nécessaire, dans des cas exceptionnels, de déroger à ces dispositions. Lorsque de telles dérogations interviennent, elles doivent être mentionnées dans l'annexe et faire l'objet d'explications détaillées.¹

1.3. PRINCIPES D'ÉLABORATION DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

S'il n'est pas fait mention des principes ou des hypothèses retenus pour l'élaboration des documents de synthèse, ceux-ci sont supposés être les suivants :

- continuité de l'exploitation² ;
- permanence des méthodes comptables d'un exercice à l'autre ;
- indépendance des exercices.

Si d'autres principes ou hypothèses sont retenus, ils doivent être mentionnés dans l'annexe et faire l'objet d'explications détaillées.

¹ L'obligation de parvenir à cette image fidèle peut en outre conduire à fournir des informations complémentaires.

² Sans réduction sensible du rythme et de l'étendue des activités

1.4. PRÉSENTATION DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Pour une comparaison avec les éléments correspondants de la période précédente ¹, la présentation du bilan et du compte de résultat doit être identique d'un exercice à l'autre.

Les documents de synthèse sont détaillés en rubriques et en postes, pour autant que ce niveau de détail soit nécessaire à l'exigence de bonne information. C'est ainsi que ces documents doivent mettre en évidence tout fait pouvant avoir une influence sur le jugement que les destinataires de l'information peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et les résultats de l'établissement.

D'une manière générale, toute compensation au niveau de la représentation des postes d'actif et de passif ou entre des postes de charges et de produits est interdite.

1.5. OBJET DES DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Les documents de synthèse ont pour objet :

- de faire apparaître la situation patrimoniale de l'établissement ;
- de présenter le résultat net global de l'exercice à partir des éléments qui interviennent dans sa formation.

1.5.1. Le bilan

Le bilan est l'établissement à une date donnée ² des éléments actifs, des éléments passifs et des capitaux propres de l'établissement public.

Il présente, à la date de son établissement :

- la situation des droits et obligations de l'établissement ;
- la description des moyens qu'il met en oeuvre.

1.5.2. Le compte de résultat

Le compte de résultat est établi à partir de comptes généraux de gestion, organisés de telle sorte qu'ils permettent de calculer directement la valeur ajoutée brute produite par l'établissement et l'excédent brut d'exploitation à partir duquel est obtenue la capacité d'autofinancement. Ces comptes distinguent, pour une période donnée (en principe un exercice) :

- les mouvements constatant les charges ;
- les mouvements constatant les produits.

Pour la même période, le compte de résultat dégage le solde provenant de l'enregistrement de ces mouvements (bénéfice ou perte).

1.5.3. L'annexe

1.5.3.1. Définition

L'annexe est un état qui comporte les explications nécessaires pour une meilleure compréhension des autres documents de synthèse et complète, pour autant que de besoin, ou présente, sous une autre forme, les informations qu'ils contiennent.

¹ Dans la présentation des comptes annuels, cette comparaison est assurée par l'ouverture d'une colonne "exercice précédent", placée avant ou après celle correspondant à l'exercice en cours. Dans le cas de présentation en liste du compte de résultat de l'exercice, elle est placée avant.

² Selon que cette date se situe avant ou après répartition du résultat de l'exercice, celui-ci apparaît ou non. Dans ce dernier cas, le bilan met en évidence la situation nette.

A cet égard, il est précisé que les éléments d'information chiffrés de l'annexe doivent être établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux du bilan et du compte de résultat. En particulier, ils doivent être vérifiables par rapprochement avec les documents attestant leur exactitude et être comparables d'un exercice à l'autre, de même que d'un établissement à l'autre, par l'application de méthodes de calcul et de présentation semblables.

La production des éléments figurant dans l'annexe n'est en principe requise que si ces derniers ont une importance significative par rapport aux données des autres comptes annuels. Ainsi, les informations portées au compte de résultat ou au bilan n'ont pas à être reprises dans l'annexe.

1.5.3.2. Liste des éléments d'information composant l'annexe

Les documents qui composent l'annexe ne revêtent pas tous un caractère obligatoire et certains d'entre eux peuvent être fournis uniquement en tant que de besoin pour l'établissement.

DOCUMENTS OBLIGATOIRES

- ☞ Dérogations (à motiver avec indication de leur influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat) :
 - aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels ;
 - aux hypothèses de base sur lesquelles sont fondés les comptes annuels ;
 - à la méthode des coûts historiques.
- ☞ Lorsque, pour certaines opérations, plusieurs méthodes sont également praticables, mention de la méthode retenue (pour l'évaluation des stocks, par exemple) et, si nécessaire, justification de cette méthode.
En cas de changement de méthode, justification de ce changement avec indication de son influence sur la patrimoine, la situation financière et les résultats.
- ☞ État de l'actif immobilisé en indiquant pour chaque poste : les entrées, sorties et virements de poste à poste (cette information est présentée sous la forme du tableau des immobilisations dont un modèle est donné ci-après).
- ☞ État des amortissements avec indication des méthodes de calcul utilisées (cette information est présentée sous la forme du tableau des amortissements dont un modèle est donné ci-après).
- ☞ État des provisions (cette information est présentée sous la forme du tableau des provisions dont un modèle est donné ci-après).
- ☞ Montant des engagements de l'établissement en matière de crédit-bail.
- ☞ Tableau des affectations de résultat (un modèle est donné ci-après).
- ☞ Tableau des résultats de l'établissement au cours de chacun des cinq derniers exercices (un modèle est donné ci-après).
- ☞ Inventaire de l'ensemble des valeurs mobilières avec mention, pour chaque catégorie de valeurs :
 - du nombre des titres ;
 - de leur valeur d'inventaire.
- ☞ État des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice (un modèle est donné ci-après).
- ☞ Effectif moyen employé pendant l'exercice, ventilé par catégorie, complété par le :
 - coût des personnels titulaires de l'État non comptabilisé dans les charges de personnel ;
 - coût des personnels supportés par l'établissement.

- ☞ La capacité d'autofinancement (cf. paragraphe 1.5.3.3. ci-dessous)
- ☞ Le tableau des emplois et des ressources de l'exercice (cf. paragraphe 1.5.3.4. ci-dessous)

DOCUMENTS UTILES

- ☞ État détaillé par nature de charges des frais accessoires d'achats payés à des tiers, lorsqu'ils ont été inscrits dans les sous-comptes d'achats auxquels ils s'appliquent (pour remplir cet état, les établissements peuvent utiliser le compte 608 "Frais accessoires d'achats").
- ☞ Modes d'évaluation appliqués aux divers postes des comptes annuels.
- ☞ Modes de conversion en monnaie nationale de certains éléments chiffrés en devises et méthode de comptabilisation des écarts.
- ☞ Précisions sur la nature, le montant et le traitement comptable des postes suivants :
 - frais d'établissement ;
 - produits à recevoir et charges à payer au titre de l'exercice ;
 - gains ou pertes de conversion différés sur créances et dettes libellées en monnaie étrangères ;
 - produits et charges imputables à un autre exercice (charges et produits constatés d'avance, charges à répartir sur plusieurs exercices, charges et produits sur exercices antérieurs) ;
 - produits exceptionnels et charges exceptionnelles.
- ☞ Ventilation le cas échéant du montant global des impôts sur le bénéfice entre le résultat courant et le résultat exceptionnel, avec indication de la méthode suivie (la finalité de cette ventilation est la mise en évidence d'un résultat courant après impôts, voir tableau d'affectation de résultat).
- ☞ Détail, le cas échéant, des corrections exceptionnelles de valeur sur immobilisations, liées à la législation fiscale, avec leurs justifications.
- ☞ Montant des intérêts éventuellement inclus dans le coût de fabrication d'immobilisations, dès lors que ces intérêts se rapportent à des capitaux empruntés pour le financement de cette fabrication et qu'ils se rattachent à la période de fabrication.
- ☞ En matière de frais de recherche et de développement immobilisés : commentaires sur les dérogations éventuelles aux règles d'amortissement sur une durée ne dépassant pas 5 ans.
- ☞ Détail, le cas échéant, des corrections exceptionnelles de valeurs sur actifs circulants commandées par la seule application de la législation fiscale, avec leurs justifications.
- ☞ Pour chaque poste d'éléments fongibles de l'actif circulant, indication, lorsqu'elle est importante, de la différence, entre :
 - d'une part, l'évaluation des stocks selon la méthode comptable pratiquée par l'établissement ;
 - et d'autre part, leur évaluation sur la base du dernier prix de marché connu avant la date de clôture du bilan.
- ☞ Dans la mesure où il est utile à l'appréciation de la situation financière, montant global des engagements financiers qui ne figurent pas au bilan, avec indication distincte de ceux pris :
 - à l'égard d'organismes liés ;
 - en matière de pensions ou d'indemnités assimilées.
- ☞ Ventilation du chiffre d'affaires :
 - par catégorie d'activités ;
 - par marchés géographiques ;

- dans la mesure où ces catégories d'activités ou marchés diffèrent entre eux de façon très importante.

- ☞ Différence éventuelle entre la charge fiscale imputée à l'exercice et aux exercices antérieurs et la charge fiscale déjà payée ou payable à brève échéance, lorsque la charge différée qui en résulte est d'un montant significatif.

En principe, aucune inscription dans l'annexe ne peut se substituer à une inscription normalement prévue par la présente instruction dans les autres documents de synthèse.

1.5.3.3. La capacité d'autofinancement

☞ Définition

La capacité d'autofinancement ou "CAF" correspond à l'ensemble des ressources financières générées par les opérations de gestion de l'établissement et dont il pourrait disposer pour couvrir ses besoins financiers. La CAF peut donc s'analyser comme la ressource durable principale de l'établissement. Elle mesure la capacité de ce dernier à financer sur ses propres ressources les besoins financiers liés à son existence, tels que les investissements ou les remboursements de dettes.

La CAF constitue également un niveau utile de comparaison du résultat d'une année sur l'autre, la seule variation du résultat ne constituant pas à cet égard une information suffisante.

☞ Détermination de la capacité d'autofinancement de l'exercice

PREMIÈRE MÉTHODE

Excédent brut d'exploitation (ou insuffisance brute d'exploitation)¹ + Transfert de charges (d'exploitation) + Autres produits (d'exploitation) – Autres charges (d'exploitation) + Produits financiers (a) ± Quote part de résultat sur opérations faites en commun – Charges financières (b) + Produits exceptionnels (c) – Charges exceptionnelles (d) – Impôts sur les bénéfices (le cas échéant) = CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT DE L'EXERCICE

(a) Sauf reprises sur provisions

(b) Sauf dotations aux amortissements et aux provisions financiers

(c) Sauf : - Produits des cessions d'immobilisations

- quote-part des subventions d'investissement liées au résultat de l'exercice

- neutralisation des amortissements (compte 776)

- reprises sur provisions exceptionnelles

(d) Sauf : - valeur comptable des immobilisations cédées

- dotations aux amortissements et aux provisions exceptionnelles

¹ L'excédent brut (ou l'insuffisance brute) d'exploitation, solde intermédiaire de gestion, est calculé selon les modalités indiquées au paragraphe 2.2 ci-après.

DEUXIÈME MÉTHODE

Résultat net

+ Charges calculées (compte 68)

- Reprises sur charges calculées (compte 78)

- Neutralisation des amortissements (compte 776)

- Plus-values de cessions d'actif (compte 775 - compte 675)

+ Moins-values de cessions d'actif (compte 675 - compte 775)

- Quote-part des subventions d'investissement rapportées au compte de résultat

= CAPACITÉ D'AUTOFINANCEMENT DE L'EXERCICE

1.5.3.4. Le tableau des emplois et des ressources de l'exercice

Le tableau des emplois et des ressources de l'exercice doit être établi de façon à permettre l'analyse des mouvements comptables affectant le patrimoine de l'établissement.

Il est construit au moyen des informations qui sont identifiées et classées dans les nomenclatures comptables. Il est détaillé autant que de besoin à partir des mouvements débiteurs et créditeurs qui ont affecté les comptes au cours de l'exercice.

Ce tableau peut notamment décrire :

- le financement des investissements et la variation du fonds de roulement ;
- les moyens de trésorerie et l'emploi qui en a été fait.

Le regroupement des flux de l'exercice s'opère dans un modèle du type "tableau de financement" qui assure la liaison financière entre le bilan d'ouverture et le bilan de clôture de l'établissement.

La capacité d'autofinancement de l'exercice peut être calculée à partir du solde intermédiaire de gestion "excédent brut d'exploitation" ou à partir du résultat, selon les schémas indiqués ci-dessus.

Dans le haut du tableau de financement (I) sont analysés les ressources et les emplois de l'exercice concernant les moyens structurels de l'établissement.

Dans le bas du tableau de financement (II) sont analysées les variations des éléments du fonds de roulement classés en deux catégories : exploitation et hors exploitation.

La variation nette du fonds de roulement est égale et de sens contraire au solde entre les ressources et les emplois (analysés dans le haut du tableau).

Dans l'une et l'autre partie du tableau de financement, il n'est pas tenu compte des écarts de conversion.

2. MODÈLES DE DOCUMENTS DE SYNTHÈSE

Figurent ci-après les modèles des documents de synthèse suivants :

- le bilan ;
- le compte de résultat, y compris les soldes intermédiaires de gestion ;
- les annexes au compte de résultat : variation détaillée des stocks et en-cours, et répartition fonctionnelle des charges d'exploitation ;
- les tableaux constituant l'annexe : tableaux des immobilisations, des amortissements, des provisions, des créances et des dettes, des résultats des cinq exercices précédents et des affectations de résultat ;

- le tableau des emplois et des ressources de l'exercice.

2.1. LE BILAN

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissement et provisions (à déduire)	Net	Net
ACTIF IMMOBILISÉ Immobilisations incorporelles : Frais d'établissement Frais de recherche et de développement Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires Autres immobilisations incorporelles Avances et acomptes Immobilisations corporelles : Terrains Constructions Installations techniques, matériel et outillage Autres immobilisations corporelles Immobilisations corporelles en cours Avances et acomptes Immobilisations financières (1) Participations Créances rattachées à des participations Autres titres immobilisés Prêts Autres				
Total I	X	X	X	X
(1) dont à moins d'un an				

Modèle de bilan (suite)

ACTIF	Exercice N			Exercice N-1
	Brut	Amortissement et provisions (à déduire)	Net	Net
ACTIF CIRCULANT Stocks et en cours : Matières premières et autres approvisionnements En cours de production (biens et services) (a) Produits intermédiaires et finis Marchandises Avances et acomptes versés sur commandes Créances d'exploitation (1) Créances clients et comptes rattachés (b) Autres Créances diverses Valeurs mobilières de placement - Actions - Autres titres Disponibilités Charges constatées d'avance (1)				
Total II	X	X	X	X
COMPTES DE RÉGULARISATION				
Charges à répartir sur plusieurs exercices (III)	X		X	X
Autres (IV)	X		X	X
Écart de conversion - Actif (V)	X		X	X
TOTAL GÉNÉRAL (I + II + III + IV + V)				
(1) dont à plus d'un an				
(a) à ventiler, le cas échéant entre biens d'une part et services d'autre part (b) créances résultant de ventes ou de prestations de services				

MODÈLE DE BILAN (avant répartition)

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES		
Dotation		
Complément de dotation (État)		
Complément de dotation - Autres organismes		
Affectation		
Fonds propres		
Autres Compléments de dotation - Etat		
Autres Compléments de dotation - Autres organismes		
Dons et legs en capital		
Ecart de réévaluation		
Réserves		
Réserves réglementées		
Autres		
Report à nouveau (a)		
Résultat de l'exercice (bénéfice ou perte) (b)		
Sous-total : situation nette	X	X
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
Total I	X	X
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES		
Provisions pour risques		
Provisions pour charges		
Total II	X	X
DETTES (1)		
Dettes financières :		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)		
Emprunts et dettes financières divers		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes d'exploitation :		
Dettes fournisseurs et comptes rattachés		
Dettes fiscales et sociales		

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
Autres		
Dettes diverses		
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés		
Autres dettes		
Produits constatés d'avance		
Total III	X	X
COMPTES DE RÉGULARISATION (1)		
Écart de conversion (passif) (IV)	X	X
TOTAL GÉNÉRAL (I+II+III+IV)	X	X
(1) Dont à plus d'un an		
Dont à moins d'un an		
(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
(a) Montant entre parenthèses ou précédé du signe - lorsqu'il s'agit de pertes reportées		
(b) Montant entre parenthèses ou précédé du signe - lorsqu'il s'agit d'une perte		

MODÈLE DE BILAN (après répartition)

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
CAPITAUX PROPRES		
Dotation		
Complément de dotation (État)		
Complément de dotation - Autres organismes		
Affectation		
Fonds propres		
Autres Compléments de dotation - Etat		
Autres Compléments de dotation - Autres organismes		
Dons et legs en capital		
Ecart de réévaluation		
Réserves		
Réserves réglementées		
Autres		
Report à nouveau (a)		
Sous-total : situation nette	X	X
Subventions d'investissement		

PASSIF	Exercice N	Exercice N-1
Provisions réglementées		
Total I	X	X
PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES		
Provisions pour risques		
Provisions pour charges		
Total II	X	X
DETTES (1)		
Dettes financières :		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)		
Emprunts et dettes financiers divers		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours		
Dettes d'exploitation :		
Dettes fournisseurs et comptes rattachés		
Dettes fiscales et sociales		
Autres		
Dettes diverses		
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés		
Autres dettes		
Produits constatés d'avance		
Total III	X	X
COMPTES DE RÉGULARISATION (1)		
Écart de conversion (passif) (IV)	X	X
TOTAL GÉNÉRAL (I+II+III+IV)	X	X
(1) Dont à plus d'un an		
Dont à moins d'un an		
(2) Dont concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques		
(a) Montant entre parenthèses ou précédé du signe - lorsqu'il s'agit de pertes reportées		

2.2. LE COMPTE DE RÉSULTAT

Modèle de compte de résultat de l'exercice - Charges

Charges (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
CHARGES D'EXPLOITATION (1) :			
Coût d'achat des marchandises vendues dans l'exercice		X	X
Achats de marchandises (a)	X		
Variation de stocks de marchandises (b)	X		
CONSOMMATION DE L'EXERCICE EN PROVENANCE DES TIERS		X	X
Achats stockés d'approvisionnements (a) :			
- matières premières	X		
- autres approvisionnements	X		
Variation des stocks d'approvisionnements (b)	X		
Achats de sous-traitance	X		
Achats non stockés de matières et fournitures	X		
Services extérieurs :			
- personnel intérimaire	X		
- loyers en crédit-bail (c)	X		
- autres	X		
IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS		X	X
Sur rémunérations	X		
Autres	X		
CHARGES DE PERSONNEL		X	X
Salaires et traitements	X		
Charges sociales	X		
DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS		X	X
Sur immobilisations : dotations aux amortissements (d)	X		
Sur immobilisations : dotations aux provisions	X		
Sur actif circulant : dotations aux provisions	X		
Pour risques et charges : dotations aux provisions	X		
AUTRES CHARGES		X	X
TOTAL		X	X
(1) dont charges afférentes à des exercices antérieurs			
(a) Y compris frais accessoires			
(b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèse ou précédée du signe (-)			
(c) A ventiler en "mobilier" et "immobilier"			
(d) Y compris éventuellement dotations aux amortissements de charges à répartir			

Modèle de compte de résultat de l'exercice - Charges (suite et fin)

Charges (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
<i>Report</i>		X	X
CHARGES SPÉCIFIQUES (a)		X	X
CHARGES FINANCIÈRES :		X	X
Dotations aux amortissements et aux provisions	X		
Intérêts et charges assimilées	X		
Différence négatives de change	X		
Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement	X		
CHARGES EXCEPTIONNELLES		X	X
Sur opérations de gestion	X		
Sur opérations en capital :			
- valeurs comptables des éléments immobilisés et financiers cédés (b)	X		
- autres	X		
Dotations aux amortissements et aux provisions :			
- dotations aux provisions réglementées	X		
- dotations aux amortissements et aux autres provisions	X		
(Impôts sur les bénéfices)		X	X
<i>Solde créditeur = bénéfice</i>		X	X
TOTAL GÉNÉRAL		X	X
(a)Lorsque l'ouverture de ces comptes a été expressément autorisée			
(b)A l'exception des valeurs mobilières de placement			

Modèle de compte de résultat de l'exercice - Produits

Produits (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
PRODUITS D'EXPLOITATION (1) :			
Ventes de marchandises vendues dans l'exercice	X	X	X
Production vendue		X	X
- ventes	X		
- travaux	X		
- prestations de services et études, activités annexes	X		
<i>Montant net du chiffre d'affaires</i>	X		
Production stockée (a) :		X	X
- en cours de production de biens (a)	X		
- en cours de production de services (a)	X		
- produits (a)	X		
Production immobilisée		X	X
Subventions d'exploitation		X	X
Reprises sur amortissements et provisions		X	X
Transferts de charges		X	X
Autres produits		X	X
TOTAL		X	X
(1) dont produits afférents à des exercices antérieurs			
(a) Y compris frais accessoires			
(b) Stock initial moins stock final : montant de la variation en moins entre parenthèse ou précédée du signe (-), dans le cas de déstockage de production			

Modèle de compte de résultat de l'exercice - Produits (suite et fin)

Produits (hors taxes)	Exercice N		Exercice N-1
		Totaux partiels	Totaux partiels
<i>Report</i>		X	X
PRODUITS SPÉCIFIQUES (a)		X	X
PRODUITS FINANCIERS :		X	X
De participations	X		
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé	X		
Autres intérêts et produits assimilés	X		
Reprises sur provisions et transferts de charges financières	X		
Différences positives de change	X		
Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement	X		
PRODUITS EXCEPTIONNELS		X	X
Sur opérations de gestion	X		
Sur opérations en capital :			
- produits des cessions d'éléments d'actif (b)	X		
- subventions d'investissement virées au résultat de l'exercice	X		
- autres	X		
Neutralisation des amortissements	X		
Reprises sur provisions et transferts de charges exceptionnelles	X		
<i>Solde débiteur = perte</i>		X	X
TOTAL GÉNÉRAL		X	X
(a)Lorsque l'ouverture de ces comptes a été expressément autorisée			
(b)A l'exception des valeurs mobilières de placement			

Le compte de résultat peut également être présenté sous la forme d'un tableau des soldes intermédiaires de gestion. Ces soldes sont calculés comme indiqué ci-après.

a. Marge commerciale (le cas échéant)

- Ventes de marchandises
- Coût d'achat des marchandises vendues dans l'exercice

Solde = marge commerciale

b. Production de l'exercice

- Marge commerciale (le cas échéant)
- + Production vendue
- ± Production stockée (variation)
- + Production immobilisée

Solde = production de l'exercice

c. Valeur ajoutée produite

- Production de l'exercice
- Consommations de l'exercice en provenance de tiers

Solde = valeur ajoutée produite ¹

d. Excédent brut d'exploitation

- Valeur ajoutée produite
- + Subventions d'exploitation
- Impôts, taxes et versements assimilés
- Charges de personnel

Solde =
excédent brut d'exploitation
(ou insuffisance brute
d'exploitation)

e. Résultat d'exploitation (avant charges et produits financiers)

- Excédent (ou insuffisance) brut d'exploitation
- + Reprises sur charges d'exploitation
- + Autres produits
- + Neutralisation des amortissements
- Dotations aux amortissements et aux provisions
- Autres charges

Solde = résultat d'exploitation
(hors charges
et
produits financiers)

f. Résultat courant

- Résultat d'exploitation (hors charges et produits financiers)
- + Produits financiers
- Charges financières

Solde =
Résultat
courant avant impôts

g. Résultat exceptionnel

- Produits exceptionnels ²
- Charges exceptionnelles

Solde =
Résultat exceptionnel

h. Résultat net comptable de l'exercice

- Résultat courant avant impôt
- ± Résultats exceptionnels

Solde =
Résultat net comptable

¹ Compte non tenu de l'incidence des provisions pour dépréciation des stocks

² Sauf les amortissements neutralisés : compte 776

- Impôts sur les bénéfices (le cas échéant)	de l'exercice
i. Calcul des plus-values ou moins-values sur cessions d'éléments d'actif (incluses dans le résultat exceptionnel du paragraphe ci-dessus)	
Produits des cessions d'éléments d'actif	Solde = plus-values ou moins values de cession
- Valeurs comptable des éléments d'actif cédés ¹	

2.3. ANNEXES AU COMPTE DE RÉSULTAT

2.3.1. Variation détaillée des stocks et en-cours

Pour justifier le calcul de la variation des stocks et des en-cours pendant l'exercice, un tableau annexe, établi selon le modèle ci-dessous, peut accompagner le compte de résultat.

MODÈLE DE TABLEAU DE VARIATION DE STOCKS

Numéro de compte	Nature des stocks et des en-cours	A la clôture de l'exercice	A l'ouverture de l'exercice	Variation des stocks	
		a	b	en augmentation a-b	en diminution b-a
37	<i>Marchandises et approvisionnements</i>				
	Stocks à revendre en l'état :				
	Marchandises	X	X	X ou X	
	Stocks d'approvisionnements :				
31	Matières premières	X	X	X ou X	
32	Autres approvisionnements	X	X	X ou X	
	TOTAL	X	X	X ou X	
351	<i>Production</i>				
	Produits intermédiaires	X	X		
	Produits finis	X	X		
	Produits résiduels	X	X		
	Sous-total I	X	X	X ou X	
331	<i>Production en cours</i>				
	Produits	X	X		
	Travaux	X	X		
	Etudes	X	X		
341	Prestations de services	X	X		
	Sous-total II	X	X	X ou X	
	Production stockée ou déstockage de production (sous-total I + sous total II)			X ou X	

¹ Valeur brute sous déduction des amortissements

2.3.2. Répartition fonctionnelle des charges d'exploitation

Un tableau annexé au compte de résultat peut être établi pour permettre aux établissements de classer, s'ils le désirent, les charges d'exploitation par fonctions, à partir de la comptabilité générale, sans avoir à recourir à la tenue d'une comptabilité analytique complète.

MODÈLE DE RÉPARTITION FONCTIONNELLE (présenté à titre d'exemple)

Débits	Fonction de production			
		Fonction commerciale	Charges communes non réparties	Total
Achats de marchandises (et emballages)		X		X
Variations des stocks de marchandises (1)		± X		± X
Coûts d'achat des marchandises vendues dans l'exercice (hors taxes)		X		
Achats d'approvisionnements	X	X	X	X
Achats de sous-traitance	X			X
Achats de services extérieurs	X	X	X	X
Impôts, taxes et versements assimilés	X	X	X	X
Charges de personnel	X	X	X	X
Charges calculées d'exploitation	X	X	X	X
Reprises sur charges d'exploitation (à déduire)	- X	- X	- X	- X
Variation des stocks d'approvisionnements (1)	± X	± X	± X	± X
Charges de la fonction commerciale (hors taxes)		X		
Variation de la production stockée (1)	± X			± X
Production immobilisée (à déduire)	- X			- X
Charges de la fonction de production (hors taxes)	X			
Charges communes non réparties (hors taxes)			X	
Charges correspondant aux ventes ou travaux ou prestations de services hors taxes (à comparer au chiffre d'affaires hors taxes)				X
(1) variation en augmentation à déduire, variation en diminution à ajouter				

2.4. MODÈLES DE TABLEAUX FIGURANT DANS L'ANNEXE

TABLEAU DES IMMOBILISATIONS

	A	B	C	D
Situations et mouvements (2) Rubriques (1)	Valeur brute à la fin de l'exercice précédent	Augmentations (3)	Diminutions (4)	Valeur brute à la clôture de l'exercice (5)
Immobilisations incorporelles				
Immobilisations corporelles				
Immobilisations financières				
TOTAL				
(1) A développer autant que de besoin selon la nomenclature des postes du bilan. Lorsqu'il existe des frais d'établissement, ils doivent faire l'objet d'une ligne séparée (2) Les établissements subdivisent les colonnes autant que de besoin (3) Dans le cas où les augmentations résultent d'apports, ceux-ci sont détaillés au bas du bilan dans une note au bas du tableau (4) Si l'origine de certaines sorties est autre qu'une cession, le préciser dans des colonnes spéciales en fonction de cette origine particulière (virements de poste à poste, destructions, scissions, autres sorties ...) (5) La valeurs brute à la date de clôture de l'exercice est la somme algébrique des colonnes précédentes ($A + B + - C = D$)				

TABLEAU DES AMORTISSEMENTS

	A	B	C	D	E	F
Situations et mouvements (2) Rubriques (1)	Montant des amortissements cumulés à la fin de l'exercice précédent Compte 28	Dotations de l'exercice Compte 68	Amortissements neutralisés Compte 776	Charge budgétaire réelle (2)	Diminution d'amortissements de l'exercice (3))	Montant des amortissements cumulés à la clôture de l'exercice (4) Compte 28
Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières						
(1) A développer autant que de besoin selon la même nomenclature que celle du tableau des immobilisations (2) La charge budgétaire réelle est égale à la dotation de l'exercice moins les amortissements neutralisés ($D = B - C$) (3) Les diminutions qui ne sont pas liées à des cessions d'actif sont portées de façon distincte (4) Ce montant est égal à la somme algébrique des montants portés dans les trois autres colonnes, compte non tenu de la neutralisation des amortissements ($F = A + B - E$)						

TABLEAU DES PROVISIONS

		A	B	C	D
Rubriques (1)	Situations et mouvements	Montant des provisions comptabilisées à la fin de l'exercice précédent	Dotations de l'exercice	Reprises de l'exercice	Montant des provisions comptabilisées à la clôture de l'exercice (1)
Provisions réglementées					
Provisions pour risques et charges					
Provisions pour dépréciation					
TOTAL					
(1) le montant est égal à la somme algébrique des trois autres colonnes ($D = A+B-C$)					

ETAT DES ÉCHÉANCES DES CRÉANCES ET DES DETTES À LA CLÔTURE DE L'EXERCICE

Créances	Montant net au bilan	Degré de liquidité de l'actif		Dettes	Montant net au bilan	Degré d'exigibilité du passif		
		Echéances à moins un an	Echéances à plus un an			Echéances à moins un an	Echéances	
							A plus un an	A plus cinq ans
Créances de l'actif immobilisé : Créances rattachées à des participation Prêts (1) Autres créances immobilisées								
Créances de l'actif circulant : Créances résultant de ventes ou de prestations de services et comptes rattachés Créances diverses				Emprunts et dettes financières divers (3) Dettes sur achats et prestations de servcies et comptes rattachés Dettes fiscales et sociales Dettes sur valeurs immobilisées et comptes rattachés				
Charges constatées d'avance				Dettes diverses Produits constatés d'avance				
TOTAL				TOTAL				
(1) Prêts accordés en cours d'exercice Prêts récupérés en cours d'exercice				(2) Non compris les avances et acomptes reçus sur commandes en cours (3) Emprunts souscrits en cours d'exercice Emprunts remboursés en cours d'exercice				

ELÉMENTS SIGNIFICATIFS DE L'ÉTABLISSEMENT AU COURS DES CINQ DERNIERS EXERCICES

Nature des indications	19/n-4	19/n-3	19/n-2	19/n-1	19/n
Dotation en fin d'exercice					
Dotation initiale					
Complément de dotation					
Opérations et résultats de l'exercice					
Chiffre d'affaires hors taxes.....					
Résultat avant impôt et charges calculées (amortissements et provisions).....					
Impôts sur les bénéfices (le cas échéant).....					
Résultat après impôt et charges calculées (amortissements et provisions).....					
Capacité d'autofinancement					
Personnel					
Effectif moyen des salariés employés pendant l'exercice.....					
Montant de la masse salariale de l'exercice.....					
- Coût des personnels titulaires de l'État non comptabilisé dans les charges de personnel.....					
- Coût des personnels supportés par l'établissement					
Montant des sommes versées au titre des avantages sociaux de l'exercice (sécurité sociale, œuvres sociales, etc.....)					

Tableau de financement en compte (I)

Emplois	Exercice N	Exercice N-1	Ressources	Exercice N	Exercice N-1
Acquisitions d'éléments de l'actif immobilisé : Immobilisations incorporelles Immobilisations corporelles Immobilisations financières Charges à répartir sur plusieurs exercices (a) Réduction de dotations Remboursement de dettes financières (b)			Capacité d'autofinancement de l'exercice Cessions ou réductions de l'actif immobilisé : Cessions d'immobilisations : - incorporelles - corporelles Cessions ou réductions d'immobilisations financières Augmentation de dotations Augmentation des dettes financières (b)		
TOTAL DES EMPLOIS	X	X	TOTAL DES RESSOURCES	X	X
<i>Variation du fonds de roulement net global</i> (ressource nette)			<i>Variation du fonds de roulement net global</i> (emploi net)		
(a) Montant brut transféré au cours de l'exercice (b) Sauf concours bancaires courants					

MODÈLE DE TABLEAU DES AFFECTATIONS DE RÉSULTATS

<i>Origines</i> 1. Report à nouveau antérieur 2. Résultat de l'exercice dont résultat courant après impôt 3. Prélèvement sur les réserves <i>Affectations</i> 4. Affectations aux réserves : Autres réserves 5. Report à nouveau TOTAUX		
		X
		X
		X
	X	
	X	
	X	
	X	X
(1) Avec indication des postes de réserve sur lesquels les prélèvements sont effectués		

N.B. Les montants négatifs sont affectés du signe (-)

2.5. MODÈLE DE TABLEAU DES EMPLOIS ET DES RESSOURCES DE L'EXERCICE

MODÈLE DE TABLEAU DES EMPLOIS ET DES RESSOURCES DE L'EXERCICE (SUITE)

Tableau de financement en compte (II)

Variation du fonds de roulement net global	Exercice N			Exercice N-1
	Besoins 1	Dégagement 2	Solde 2 - 1	Solde
VARIATIONS "EXPLOITATION"				
Variation des actifs d'exploitation :				
Stocks et en-cours				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances clients, comptes rattachés et autres créances d'exploitation (a)				
Variation des dettes d'exploitation :				
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours				
Dettes fournisseurs, comptes rattachés et autres dettes d'exploitation (b)				
<i>Totaux</i>	X	X		
<i>A Variation nette "exploitation" (c)</i>			±X	±X
VARIATIONS "HORS EXPLOITATION"				
Variation des autres débiteurs (a) (d)				
Variation des autres créditeurs (b)				
<i>Totaux</i>	X	X		
<i>B. Variation nette "Hors exploitation" (c)</i>			±X	±X
Total (A + B)				
Besoin de l'exercice en fonds de roulement ou			-X	-X
Dégagement net de fonds de roulement dans l'exercice			+X	+X
VARIATIONS "TRÉSORERIE"				
Variations des disponibilités				
Variations des concours bancaires courants et soldes créditeurs de banques				
<i>Totaux</i>	X	X		
<i>C Variation nette "Trésorerie" (c)</i>			±X	±X
VARIATION DU FONDS DE ROULEMENT NET GLOBAL				
TOTAL (A + B + C) :				
Emploi net ou			-	-
Ressource nette			+	+

(a) Y compris charges constatées d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non
(b) Y compris produits constatés d'avance selon leur affectation à l'exploitation ou non
© Les montants sont affectés du signe + lorsque les dégagements l'emportent sur les besoins et du signe - dans le cas contraire
(d) Y compris valeurs mobilières de placement

CHAPITRE 10

LA COMPTABILITÉ MATIÈRE

1. DISPOSITIONS RÉGLEMENTAIRES

Le décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité dispose à l'article 51 que « la comptabilité comprend une comptabilité générale et, selon les besoins et les caractères propres à chaque organisme public, une comptabilité analytique et *une ou plusieurs comptabilités spéciales des matières, valeurs et titres* ».

Par ailleurs, l'article 54 précise que « *les comptabilités spéciales des matières, valeurs et titres ont pour objet la description des existants et des mouvements concernant :*

- les stocks de marchandises, fournitures, déchets, produits semi-ouvrés, produits finis, emballages commerciaux ;
- les matériels et objets mobiliers (dont le suivi relève de l'inventaire et non du suivi des stocks) ;
- les titres nominatifs, au porteur ou à ordre et les valeurs diverses appartenant ou confiés aux organismes publics, ainsi que les objets qui leur sont remis en dépôt ;
- les formules, titres, tickets, timbres et vignettes destinés à l'émission et à la vente. »

En outre, l'article 45 prévoit qu'en ce qui concerne les biens des organismes publics autres que les deniers, les valeurs à émettre et les objets et valeurs appartenant à des tiers, « *les modalités de prise en charge, d'emploi, de conservation, sont fixées selon les règles propres à chaque catégorie d'organismes publics* ».

Les dispositions réglementaires ne précisent pas clairement le champ d'application de la comptabilité matière.

Celle-ci doit traduire les quantités physiques et décrire les mouvements concernant :

- les biens meubles (matériel et outillage, mobiliers et matériels de bureau, matériels d'emballage, titres et valeurs appartenant à l'organisme), dont le suivi relève de l'inventaire (cf. développements relatifs aux immobilisations), et non du suivi des stocks ;
- les titres nominatifs, au porteur ou à ordre et les valeurs diverses appartenant à l'organisme public ;
- les valeurs d'exploitations (stocks de marchandises, fournitures, déchets, produits semi-ouvrés, produits finis, emballages) ;
- les valeurs inactives ne figurant pas au bilan : d'une part les formules, titres, tickets, cartes timbres ou vignettes, destinées à être remises en contrepartie de versements en numéraire effectués au profit de l'établissement, d'autre part les articles tels que les titres, valeurs, objets n'appartenant pas à l'organisme, déposés par des tiers en vue de l'exécution de certaines opérations ;
- les animaux dont le suivi relève de la gestion des stocks (il est précisé que ce suivi peut relever soit de la gestion des stocks, soit de la gestion des immobilisations).

Ainsi, la notion de comptabilité matière englobe différentes comptabilités :

- comptabilité des stocks ;
- comptabilité des valeurs inactives ;
- comptabilité des valeurs mobilières de placement ;
- comptabilité matière au sens strict (pour tout ce qui n'entre pas dans une autre catégorie).

Les comptabilités deniers et matière s'imbriquent et se complètent. Elles fournissent des informations globales utilisées pour la gestion.

2. MODALITÉS DE MISE EN OEUVRE DE LA COMPTABILITÉ

L'article 179 du décret du 29 décembre 1962 prévoit que l'agent comptable est « *chargé de la comptabilité matière* ».

Cet article précise également que « lorsque l'agent comptable ne peut tenir lui-même la comptabilité matière, il en exerce le contrôle. Les instructions données à ce sujet au préposé doivent avoir recueilli l'accord de l'agent comptable qui fait procéder à l'inventaire annuel des stocks. »

2.1. RÔLE DES SERVICES ORDONNATEURS

La gestion des valeurs d'exploitation et des biens meubles relève des services ordonnateurs, compte tenu de la technicité qu'elle implique, de la surveillance matérielle qu'elle suppose et qui incombe au dépositaire (magasinier - préposé) voire au responsable de l'atelier ou de l'activité.

Les achats et la réception des marchandises, la tenue des stocks (conservation, distribution, utilisation), la surveillance des mouvements, sont des activités qui ne relèvent pas, sauf exception, de l'agent comptable.

Le principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable interdit d'ailleurs au comptable d'effectuer les actes essentiels de cette gestion : signature des bons de commande (acte d'engagement), et des ordres d'entrée ou de sortie (certifications).

2.2. RÔLE DE L'AGENT COMPTABLE

2.2.1. L'agent comptable doit participer à l'organisation de la comptabilité matière

L'agent comptable est tenu de veiller à la mise en place des modalités suivantes :

- prise en charge (conditions de réception des matières, denrées...) ;
- conservation ou utilisation des biens et valeurs d'exploitation pris en charge ;
- exécution des mouvements ordonnés par la personne habilitée à cet effet ;
- identification et désignation des articles à comptabiliser ;
- passation des écritures : tenue des inventaires (inventaire général physique tenu par l'ordonnateur, inventaires particuliers tenus par les préposés, ou registre d'enregistrement des mouvements) ;
- justification des mouvements (pièces justificatives, ordre de sortie ou d'entrée, procès verbaux, certificats administratifs...) ;
- centralisation des mouvements (autorité qualifiée, périodicité).

Les instructions données aux préposés chargés de la comptabilité matière doivent avoir recueilli l'accord de l'agent comptable.

2.2.2. L'agent comptable doit surveiller la tenue de la comptabilité matière

2.2.2.1. L'étendue de ses contrôles

La gestion proprement dite des valeurs d'exploitation comme des biens meubles est placée sous le contrôle des autorités chargées de la surveillance administrative et technique de l'établissement.

En conséquence, n'étant chargé ni de la gestion, ni de la surveillance matérielle de cette gestion, l'agent comptable ne tient pas, sauf exception, la comptabilité matière proprement dite. Son action se limite à enregistrer dans la comptabilité deniers la valeur des stocks détenus par l'établissement, telle qu'elle est déterminée par les services ordonnateurs.

Il appartient à l'agent comptable, comme pour toute autre écriture, de s'assurer de la cohérence des montants qui lui sont indiqués, en s'appuyant sur tous les documents comptables et justifications mis à sa disposition par l'ordonnateur : inventaire quantitatif, valeurs antérieures, paramètres d'actualisation, entrées et sorties...

Si ces contrôles font apparaître des anomalies, il doit les signaler à l'ordonnateur et demander toutes justifications, et procéder à la reconnaissance sur place des existants.

2.2.2.2. L'étendue de sa responsabilité

La responsabilité de l'agent comptable est présentée au tome 1- titre 1 - chapitre 2 de la présente instruction. Les dispositions relative à sa responsabilité dans l'hypothèse où il ne tient pas la comptabilité matière sont rappelées ci-dessous.

L'agent comptable est personnellement et pécuniairement responsable des contrôles qu'il est tenu d'assurer en matière de recettes, de dépenses, et de patrimoine, dans les conditions prévues par le règlement général sur la comptabilité publique et l'article 60 - I de la loi n° 63-156 du 23 février 1963. Sa responsabilité pourra être mise en cause notamment :

- lorsqu'en l'absence de comptabilité matière dont la tenue s'imposait, il n'a pas invité l'ordonnateur à remédier à cette carence ;
- lorsqu'il a accepté, sans réserves, des opérations irrégulières faites par les préposés ou les services gestionnaires, sauf dans les cas où les documents justificatifs produits ne permettaient pas d'en déceler l'irrégularité ;
- lorsqu'une faute ou une négligence caractérisée a été relevée à la charge de l'agent comptable à l'occasion d'une opération de contrôle menée sur l'agent comptable.

En revanche, il n'est pas responsable des opérations relevant de la compétence de l'ordonnateur dans la mesure où, il n'a pas la maîtrise de ces opérations, ni la possibilité matérielle d'en assurer un contrôle réel.

Pour l'ensemble des compétences exercées par l'ordonnateur dans le domaine de la comptabilité matière, notamment en cas d'erreurs, de détournements, de vols, c'est la responsabilité de celui-ci qui peut être mise en cause. Dans le silence actuel des textes, cette responsabilité relève du droit commun et de la Cour de discipline budgétaire et financière.

2.2.3. L'agent comptable doit faire procéder à l'inventaire annuel des stocks.

L'article 179 du décret du 29 décembre 1962 prévoit que lorsque l'agent comptable ne tient pas lui-même la comptabilité matière, il doit faire procéder à l'inventaire annuel des stocks.

Il ne lui appartient pas de se substituer à l'ordonnateur pour accomplir cet inventaire, mais il doit exiger des services assurant la surveillance administrative ou technique, un exemplaire des rapports, procès-verbaux, états de récolement afin de joindre ces pièces justificatives aux pièces générales du compte financier.

2.2.4. L'agent comptable peut tenir directement la comptabilité matière

Dans ce cas, les règles de la comptabilité publique s'imposent à l'agent comptable et sa responsabilité s'exerce pleinement pour le suivi de ces objets et valeurs. L'article 60 de la loi du 23 février 1963 prévoit d'ailleurs que « le comptable dont la responsabilité pécuniaire a été engagée ou mise en jeu a l'obligation de verser immédiatement de ses deniers personnels une somme égale [...] dans le cas où il tient la comptabilité matière, à la valeur du bien manquant. »

2.3. RÔLE DES PRÉPOSÉS

Dans l'hypothèse où l'agent comptable ne peut tenir lui-même la comptabilité matière, celle-ci est alors confiée à un ou plusieurs préposés.

Ces préposés sont chargés pour le compte du comptable public, d'opérations de comptabilité matière et sont parfois appelés "comptables matières". Ils n'appartiennent pas obligatoirement au personnel de l'agence comptable. Pour des raisons de commodité, il est souvent préférable de les choisir parmi les services ordonnateurs, services gestionnaires des stocks, par exemple.

Ils sont notamment chargés de la garde et de la conservation des biens qui leur sont confiés, du suivi des mouvements de ces biens, de la conservation des pièces justificatives.

Les dispositions relatives à la nomination et à la responsabilité de ces "comptables matières" figurent au tome 1 - titre 1 - chapitre 2 - § 2.2.

3. COMPTABILISATION DES STOCKS

L'ordonnateur définit les rôles et responsabilités des agents délégués, chargés de la gestion des stocks : réception, conservation, distribution, utilisation, surveillance, enregistrement des mouvements.

3.1. DOCUMENTS

Les documents établis pour suivre la consommation, le renouvellement et la conservation des produits achetés, récoltés, produits des animaux, des en-cours de production, sont les suivants :

- fiches de magasin d'entrée (productions, acquisitions) et de sortie (consommation, utilisation, vente, autres) dans chaque magasin ou lieu de stockage, établies par nature, et tenues à chaque mouvement ;
- feuilles de consommation journalière pour les denrées alimentaires (permettant la détermination du prix de repas, et du prix de la journée alimentaire) ;
- fiches "grand livre des stocks", fiches récapitulatives des mouvements, en quantité et en valeur, à tenir mensuellement, et servies à partir de l'arrêté mensuel des fiches magasin.

L'utilisation d'outils informatiques amène à considérer la tenue de ces trois types de documents comme un tout, la matérialisation de chacun se traduisant par une édition différente, à partir des mêmes données.

En fin d'année, lorsque les fiches de stocks ont été arrêtées, la balance des stocks est établie. Cette balance indique par catégorie la situation globale des entrées, des sorties et des existants. La valeur de ces derniers est inscrite en regard des quantités correspondantes et des prix unitaires.

La balance des stocks est le document servant de pièce justificative lors de la constatation budgétaire de l'augmentation ou de la diminution des stocks. Elle est établie par récapitulation des fiches magasin ou "grand livre", et doit être confrontée avec le stock effectif, avec lequel elle doit correspondre exactement.

3.2. MODE D'ÉVALUATION

La méthode d'évaluation des stocks choisie dans le nouveau plan comptable est la méthode "fiffo" ("first in, first out" : premier entré - premier sorti) et non plus la méthode du coût moyen.

Le principe en est le mode de calcul tant des sorties journalières que de la valeur du stock selon la valeur réelle d'achat ou de production, et dans l'ordre chronologique d'entrée : sortie d'abord de la denrée la plus ancienne à son prix d'achat, en fin d'année stocks calculés sur le prix réel du restant en commençant par le dernier entré à son prix d'achat également.

4. COMPTABILISATION DES VALEURS INACTIVES

Par valeurs inactives, il faut entendre :

- d'une part certaines valeurs autres que numéraire qui, déposées par des tiers, n'ont pas de ce fait à être comprises dans les éléments de la situation active et passive de l'établissement ;

- d'autre part des formules de différente nature qui n'acquièrent de valeur qu'après leur émission (tickets de cantine, cartes photocopie, etc.).

Les valeurs inactives font l'objet d'une comptabilité spéciale suivie au niveau du compte 86, dont les modalités de fonctionnement sont décrites au chapitre concernant les commentaires de comptes de la présente instruction.

L'évolution des stocks en nombre et non en valeur sera suivie sur une fiche pour chacun des tarifs pratiqués.

Les valeurs inactives sont, suivant leur nature, comptabilisées pour un montant conventionnel déterminé comme suit, quelle que soit l'opération dont elles sont l'objet :

- rentes, titres, obligations, actions, bons et valeurs assimilées : valeur nominale ;
- effets de commerce : valeur réelle ;
- tickets, cartes : 1 unité monétaire par valeur ;
- livrets divers (d'épargne par exemple) : 1 unité monétaire par livret ;
- objets précieux : 1 unité monétaire par objet ou exceptionnellement valeur résultant d'une estimation officielle ;
- autres valeurs inactives ne comportant pas d'indication de valeur : 1 unité monétaire par valeur.

Les mouvements des valeurs inactives s'effectuent entre les "parties intéressées". Sont "parties intéressées" les services ou personnes morales ou physiques intervenant dans l'exécution des opérations. Ces parties sont :

- l'agence comptable ;
- les services ou intermédiaires divers (régisseurs) ;
- les clients ou déposants (élèves par exemple).

Les ventes sont enregistrées sur un journal de tickets vendus arrêté régulièrement, et dont le double constitue la pièce justificative de l'ordre de recette correspondant. Ce journal doit faire apparaître, outre les dates d'opérations, les références des tickets vendus et leur quantité, le nom des intéressés ainsi que le mode de règlement. Un arrêté devra être effectué après chaque journée de vente, comme pour toute opération de caisse.

Annuellement, mais aussi lors de chaque remise de service, une balance est établie sur la base de la valeur réelle des mouvements et des soldes qui en résultent.

5. COMPTABILITÉ DES VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT

Qu'il s'agisse de placements à long terme (compte 27) ou à court terme (compte 50), ils doivent faire l'objet de fiches individuelles inventoriant les différents achats par nature à l'intérieur de chaque compte.

Chaque fiche ainsi constituée devra s'appuyer sur un dossier comprenant un exemplaire des pièces justificatives résultant de l'ensemble des transactions s'étalant depuis leur achat jusqu'à leur revente, c'est-à-dire à partir de leur première inscription en comptabilité jusqu'à leur sortie.

Il est rappelé qu'en application de l'article 175 du décret du 29 décembre 1962, les valeurs d'État ou garanties par l'État sont déposées à la Caisse des dépôts et consignations.

6. INVENTAIRES

6.1. INVENTAIRE COMPTABLE

L'agent comptable est chargé de tenir un inventaire permanent des biens mobiliers et immobiliers inscrits au bilan de l'établissement. Cet inventaire est aussi appelé "fichier des immobilisations".

Cet inventaire concerne les immobilisations de toute nature, les titres et les valeurs, classés par centres ou secteurs d'activités s'il en existe dans l'établissement. Il est servi sous la forme d'un fichier. Il peut distinguer les biens appartenant en propre à l'établissement, les biens reçus en dotation et les biens affectés à l'établissement.

Chez l'ordonnateur, un registre d'inventaire comptable, qui peut également se présenter sous forme de fichier, est tenu pour y enregistrer les mouvements de biens et toutes les informations nécessaires à leur suivi et à l'information de l'agent comptable.

L'agent comptable est tenu d'établir le fichier des immobilisations et de veiller à sa mise à jour et à sa conservation.

Ces opérations sont réalisées d'une part à l'aide des documents comptables :

- mandats pour les acquisitions ;
- titres de recettes pour les cessions ;
- certifications établies par l'ordonnateur ;
- pièces justificatives de toute nature.

et d'autre part à l'aide de renseignements fournis par l'ordonnateur :

- indications de l'emplacement du bien ;
- contrats d'assurance éventuels et valeur assurée ;
- arrêtés de dotation des immeubles et références cadastrales ;
- décisions du conseil d'administration ;
- mouvement et transformations éventuels des biens.

Chaque fiche de l'inventaire comptable comporte les indications suivantes :

- le numéro et le libellé du compte d'immobilisation intéressé ;
- le numéro d'immatriculation donné au bien devant comporter l'année d'acquisition, le compte d'amortissement et un numéro d'ordre ;
- la description sommaire du bien ;
- le nom et l'adresse du fournisseur, de l'entrepreneur ou du donateur ;
- la référence au mandat de paiement ;
- la date d'acquisition ;
- l'indication de l'emplacement du bien ;
- le coût d'acquisition, le coût de production ou la valeur d'origine ;
- le mode, le taux, la méthode, la durée et le montant de l'amortissement ;
- le montant des réévaluations et des compléments éventuels ;
- le cas échéant les conditions d'assurance ;
- l'origine du financement du bien avec indication du ou des comptes de passif concernés.

L'inventaire des immobilisations et autres valeurs immobilisées est arrêté à la fin de chaque année comptable, ainsi que lors de chaque passation de service.

Les soldes de cet inventaire comprennent :

- la valeur initiale d'acquisition des biens ;

- le montant des amortissements cumulés antérieurs ;
- le montant des amortissements de l'année ;
- la valeur comptable nette.

Ils doivent concorder avec les indications du bilan arrêté à la même date et figurant au compte financier.

A l'occasion de cet arrêté l'agent comptable procède, dans la mesure du possible, à la reconnaissance sur place des existants et au rapprochement des fiches d'immobilisation correspondantes. Toute discordance sera constatée par écrit conjointement par l'ordonnateur et l'agent comptable. Elle devra faire l'objet des redressements qui s'imposent.

Par ailleurs le directeur de l'établissement soumet chaque année au conseil d'administration la liste des biens à réformer. Une copie de cette liste tiendra lieu de justification à l'appui des écritures budgétaires d'ordre qui permettront à l'agent comptable de constater la sortie effective des biens ayant été initialement immobilisés.

S'agissant d'immobilisations nouvelles ou anciennes, la valeur à retenir correspond soit au coût d'acquisition, soit au coût de production, dans l'hypothèse d'immobilisations créées par l'établissement pour lui-même. En cas de difficultés d'évaluation, des experts peuvent être consultés (Service des domaines ou autres). Les modalités pratiques de ces opérations sont examinées dans le chapitre relatif à l'évaluation des biens immobilisés.

Par ailleurs, les opérations de réforme de biens, qu'il s'agisse de biens amortis ou détruits, ou de biens disparus, volés, etc. qu'ils fassent l'objet d'une aliénation ou d'une destruction, doivent entraîner la constatation dans les écritures de la disparition du bien et permettre le solde éventuel de sa valeur au bilan. Les écritures permettant de sortir du patrimoine et donc du bilan les immobilisations réformées sont similaires aux écritures de cession d'immobilisations décrites au chapitre relatif aux opérations de fin d'exercice.

En ce qui concerne les titres immobilisés (compte 27) les opérations sont obligatoirement comptabilisées à leur valeur d'acquisition.

6.2. INVENTAIRE PHYSIQUE

A l'inventaire physique dont la tenue incombe à l'ordonnateur doivent être répertoriés, outre les biens figurant au fichier du comptable,

- les matériels, mobiliers, fournitures et objets divers non fongibles d'une valeur unitaire égale ou supérieure à 230 € hors taxes et non inscrits au bilan (pour les livres, ouvrages et CD-ROM, le seuil applicable est 80 € hors taxes) ;
- les lots d'objets et petits matériels de même nature, non fongibles, d'une valeur globale égale ou supérieure au seuil susvisé.

Cet inventaire est tenu par ordre chronologique, sur un registre, qui comporte les renseignements suivants :

- date de remise, d'achat et de sortie ;
- nature ou origine de l'objet ;
- valeur d'acquisition (unitaire ou collective) ;
- références des écritures (mandat, titres...).

CHAPITRE 11

CHANGEMENTS DE MÉTHODES, CHANGEMENTS D'ESTIMATION, CORRECTIONS D'ERREUR

L'avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 du Conseil de la normalisation des comptes publics (CNoCP) précise les notions de changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs commises au cours d'un exercice antérieur applicables aux établissements publics nationaux relevant de l'instruction budgétaire, financière et comptable M9-3 et reprend les dispositions comptables de la norme n° 14 du Recueil des normes comptables de l'État.

Le principal changement par rapport aux règles comptables jusqu'alors en vigueur, issues du plan comptable général, concerne les corrections d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs : les dispositions comptables prévoient qu'elles ne sont pas comptabilisées dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel elles sont constatées. Elles donnent lieu à un traitement rétrospectif dans le premier jeu d'états financiers publiés après leur découverte en affectant la situation nette.

Ainsi, pour les établissements relevant de l'instruction budgétaire, financière et comptable M9-3, la correction d'une erreur d'un exercice antérieur est exclue du résultat de l'exercice au cours de laquelle l'erreur a été découverte et est enregistrée par imputation en compte de report à nouveau (110 créditeur ou 119 débiteur).

Le conseil d'administration doit être informé de ces opérations lors de l'adoption du compte financier auxquelles elles se rattachent.

En outre, lorsqu'une telle opération est effectuée, une mention du retraitement est faite dans l'annexe, selon les dispositions prévues par l'avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 du CnoCP et conformément à l'instruction n° 09-018-M9 du 1^{er} septembre 2009 relative à l'annexe du compte financier des établissements publics nationaux.

Les agents comptables peuvent se référer à l'avis du CNoCP reproduit en annexe n° 5.

ANNEXE N° 1 : Grille de passage

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX	CLASSE 1 - COMPTES DE CAPITAUX
10 - CAPITAL ET RÉSERVES	10 - CAPITAL ET RÉSERVES
102 - Apports	102 - Biens mis à disposition des établissements
1021 - Dotation	1021 - Dotation
	12011 - Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement
	10212 - Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement
1022 - Complément de dotation (Etat)	1022 - Complément de dotation (Etat)
	10221 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement
	10222 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement
1023 - Complément de dotation (organismes autres que l'Etat)	1023 - Complément de dotation (Autres organismes)
	12031 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement
	10232 - Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement
1025 - Dons et legs en capital	cf. compte 1035
1027 - Contre-valeur des immobilisations mises gratuitement à la disposition des établissements	1027 - Affectation
	12071 - Biens remis en affectation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement
	10272 - Biens remis en affectation et dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement
	103 - Biens remis en pleine propriété aux établissements
	1031 - Fonds propres
	1032 - Autres compléments de dotation - Etat
	1033 - Autres compléments de dotation - Autres organismes
	1035 - Dons et legs en capital
	105 - Ecarts de réévaluation
106 - Réserves	106 - Réserves
1068 - Autres réserves	1068 - Autres réserves
10681 - Réserve de propre assureur	10681 - Réserve de propre assureur
10682 - Réserves facultatives	10682 - Réserves facultatives
106821 - Etablissement	
106824 - Services spéciaux	
1069 - Dépréciation de l'actif	
11 - REPORT À NOUVEAU	11 - REPORT À NOUVEAU
110 - Report à nouveau (solde créditeur)	110 - Report à nouveau (solde créditeur)
1101 - Etablissement	
1104 - Services spéciaux	
119 - Report à nouveau (solde débiteur)	119 - Report à nouveau (solde débiteur)
1191 - Etablissement	
1194 - Services spéciaux	
12 - RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE (BÉNÉFICE OU PERTE)	12 - RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE (BÉNÉFICE OU PERTE)
120 - Résultat de l'exercice (solde créditeur)	120 - Résultat de l'exercice (solde créditeur)
1201 - Etablissement	
1204 - Services spéciaux	
129 - Résultat de l'exercice (solde débiteur)	129 - Résultat de l'exercice (solde débiteur)
1291 - Etablissement	
1294 - Services spéciaux	

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT	13 - SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT
131 - Subventions d'équipement	131 - Subventions d'équipement
1311 - État	1311 - État
1312 - Régions	1312 - Régions
1313 - Département	1313 - Départements
1314 - Communes et groupement de communes	1314 - Communes et groupements de communes
1315 - Établissements publics	1315 - Autres collectivités et établissements publics
	1316 - Union Européenne
1317 - Entreprises et organismes privés	1317 - Autres organismes
1318 - Autres subventions d'équipement reçues	1318 - Autres
13181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage	
138 - Autres subventions d'investissement reçues	138 - Autres subventions d'investissement
139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (soldes débiteurs)	139 - Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat (soldes débiteurs)
1391 - Subventions d'équipement	1391 - Subventions d'équipement
13911 - État	13911 - État
13912 - Régions	13912 - Régions
13913 - Département	13913 - Départements
13914 - Communes et groupement de communes	13914 - Communes et groupements de communes
13915 - Établissements publics	13915 - Autres collectivités et établissements publics
	13916 - Union Européenne
13917 - Entreprises et organismes privés	13917 - Autres organismes
13918 - Autres subventions d'équipement reçues	13918 - Autres
139181 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage	
1398 - Autres subventions d'investissement	1398 - Autres subventions d'investissement
15 - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES	15 - PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES
151 - Provisions pour risques	151 - Provisions pour risques
	1511 - Provisions pour litiges
	1515 - Provisions pour pertes de change
	1518 - Autres provisions pour risques
157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices	157 - Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices
1571 - Provisions pour grosses réparations.	
	1572 - Provisions pour grosses réparations
158 - Autres provisions pour risques et charges	158 - Autres provisions pour risques et charges
	1582 - Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer
	1587 - Provisions pour allocation perte d'emploi et indemnités de licenciement
16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES	16 - EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILÉES
	164 - Emprunts auprès des établissements de crédit
165 - Dépôts et cautionnements reçus	165 - Dépôts et cautionnements reçus
	1651 - Dépôts
	1655 - Cautionnements
167 - Emprunts et dettes assorties de conditions particulières	167 - Emprunts et dettes assortis de conditions particulières
1674 - Avances de l'État et des collectivités publiques	1674 - Avances de l'État et des collectivités publiques
	1678 - Autres
168 - Autres emprunts et dettes assimilées	168 - Autres emprunts et dettes assimilées
1688 - Intérêts courus	1688 - Intérêts courus
17 - DETTES RATTACHÉES A DES PARTICIPATIONS	17 - DETTES RATTACHÉES A DES PARTICIPATIONS
171 - Dettes rattachées à des participations (groupe)	171 - Dettes rattachées à des participations (groupe)
174 - Dettes rattachées à des participations (hors groupe)	174 - Dettes rattachées à des participations (hors groupe)
178 - Dettes rattachées à des sociétés en participation	178 - Dettes rattachées à des sociétés en participation

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
18 - COMPTES DE LIAISON DES ÉTABLISSEMENTS ET GROUPEMENT EN PARTICIPATION	18 - COMPTES DE LIAISON
	181 - Comptes de liaison
	185 - Opérations de trésorerie inter-services (SACD)
	186 - Biens et prestations de services échangés entre composantes et services communs dotés d'un budget propre intégré (charges)
	187 - Biens et prestations de services échangés entre composantes et services communs dotés d'un budget propre intégré (produits)
classe 2 - comptes d'immobilisations	classe 2 - comptes d'immobilisations
20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES	20 - IMMOBILISATIONS INCORPORELLES
	201 - Frais d'établissement
203 - Frais de recherche et de développement	203 - Frais de recherche et de développement
205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires	205 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
	2053 - Logiciels
	20531 - Logiciels acquis ou sous-traités
	20532 - Logiciels créés
	2058 - Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
	206 - Droit au bail
208 - Autres immobilisations incorporelles	208 - Autres immobilisations incorporelles
21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES	21 - IMMOBILISATIONS CORPORELLES
211 - Terrains	211 - Terrains
2111 - Terrains nus	2111 - Terrains nus
21116 - Terrains nus reçus en dotation ou en affectation	21116 - Reçus en dotation ou en affectation
21117 - Terrains nus acquis	21117 - Acquis
21118 - Autres terrains nus	21118 - Autres terrains nus
2112 - Terrains aménagés	2112 - Terrains aménagés
21126 - Terrains aménagés reçus en dotation ou en affectation	21126 - Reçus en dotation ou en affectation
21127 - Terrains aménagés acquis	21127 - Acquis
21128 - Autres terrains aménagés	21128 - Autres terrains aménagés
2115 - Terrains bâtis	2115 - Terrains bâtis
21156 - Terrains bâtis reçus en dotation ou en affectation	21156 - Reçus en dotation ou en affectation
21157 - Terrains bâtis acquis	21157 - Acquis
21158 - Autres terrains bâtis	21158 - Autres terrains bâtis
212 - Agencements - Aménagements de terrains	212 - Agencements et aménagements de terrains (à subdiviser comme le compte 211)
213 - Constructions	213 - Constructions
2131 - Bâtiments	2131 - Bâtiments
21316 - Bâtiments affectés ou reçus en dotation	21316 - Bâtiments affectés ou reçus en dotation
21317 - Bâtiments acquis	21317 - Bâtiments acquis
21318 - Autres bâtiments	21318 - Autres bâtiments
2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions	2135 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions
21356 - Installations de chargement et déchargement (monte-charge, ascenseur)	21356 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions affectées ou remises en dotation
21357 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions acquis	21357 - Installations générales, agencements, aménagements des constructions acquises
21358 - Autres installations générales, agencements, aménagements des constructions	21358 - Autres installations générales, agencements, aménagements des constructions
214 - Constructions sur sol d'autrui (à subdiviser comme le compte 213)	214 - Constructions sur sol d'autrui (à subdiviser comme le compte 213)

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
215 - Installations techniques, matériel et outillage	215 - Installations techniques, matériels et outillage
	2151 - Installations techniques complexes
	21516 - Installations techniques complexes affectées
	21517 - Installations techniques complexes acquises
	21518 - Autres Installations techniques complexes
	2153 - Matériel scientifique
	21536 - Matériel scientifique affecté ou remis en dotation
	21537 - Matériel scientifique acquis
	21538 - Autres matériels scientifiques
2154 - Matériel, outillage, agencements et aménagements du matériel et outillage	2154 - Matériel d'enseignement
21546 - Matériel, outillage, agencements et aménagements du matériel et outillage affectés	21546 - Matériel d'enseignement affecté ou remis en dotation
21547 - Matériel, outillage, agencements et aménagements du matériel et outillage acquis	21547 - Matériel d'enseignement acquis
21548 - Autres Matériel, outillage, agencements et aménagements du matériel et outillage	21548 - Autres matériels d'enseignement
	2155 - Outillage
	21556 - Outillage affecté ou remis en dotation
	21557 - Outillage acquis
	21558 - Autres outillages
	2157 Agencements et aménagements du matériel et outillage
	21576 - Agencements et aménagements du matériel et outillage affectés ou remis en dotation
	21577 - Agencements et aménagements du matériel et outillage acquis
	21578 - Autres agencements et aménagements du matériel et outillage
216 - Collections	216 - Collections
	2161 - Collections de documentation
	21616 - Collections affectées ou remises en dotation
	21617 - Collections acquises
	21618 - Autres
	2164 - Collections littéraires, scientifiques, artistiques
	21646 - Collections littéraires, scientifiques, artistiques affectées ou remises en dotation
	21647 - Collections littéraires, scientifiques, artistiques acquises
	21648 - Autres collections littéraires, scientifiques, artistiques
218 - Autres immobilisations corporelles	218 - Autres immobilisations corporelles
2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers	2181 - Installations générales, agencements, aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou affectataire ou qu'il n'a pas reçues en dotation)
	21816 - Installations générales, agencements, aménagements divers affectés ou remis en dotation
	21817 - Installations générales, agencements, aménagements divers acquis
	21818 - Autres installations générales, agencements, aménagements divers
2182 - Matériel de transport	2182 - Matériel de transport
	21826 - Matériel de transport affecté ou remis en dotation
	21827 - Matériel de transport acquis
	21828 - Autres matériel de transport
2183 - Matériel de bureau et informatique	2183 - Matériel de bureau
	21836 - Matériel de bureau affecté ou remis en dotation
	21837 - Matériel de bureau acquis
	21838 - Autre matériel de bureau
2184 - Mobilier	2184 - Mobilier
	21846 - Mobilier affecté ou remis en dotation
	21847 - Mobilier acquis
	21848 - Autre mobilier

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
2186 - Emballages récupérables identifiables	2185 - Cheptel 2186 - Emballages récupérables
	2187 - Matériel informatique
	21876 - Matériel informatique affecté ou remis en dotation
	21877 - Matériel informatique acquis
	21878 - Autre matériel informatique
2188 - Divers	2188 - Matériels divers
	21886 - Matériels divers affectés ou remis en dotation
	21887 - Matériels divers acquis
	21888 - Autres matériels divers
23 - IMMOBILISATIONS EN COURS	23 - IMMOBILISATIONS EN COURS
231 - Immobilisations corporelles en cours	231 - Immobilisations corporelles en cours
2312 - Terrains	2312- Terrains
2313 - Constructions	2313 - Constructions
2315 - Installations techniques, matériel et outillage	2314 - Constructions sur sol d'autrui
2318 - Autres immobilisations corporelles	2315 - Installations techniques, matériel et outillage
	2318 - Autres immobilisations corporelles
	232 - Immobilisations incorporelles en cours
	2325 - Logiciels
	23251 - Logiciels sous-traités
	23252 - Logiciels créés
237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles	237 - Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles
	2371 - Avances versées sur immobilisations incorporelles
	2372 - Acomptes versés sur immobilisations incorporelles
238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles	238 - Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles
	2381 - Avances versées sur immobilisations corporelles
	23812 - Terrains
	23813 - Constructions
	23814 - Constructions sur sol d'autrui
	23815 - Installations techniques, matériel et outillage
	23818 - Autres immobilisations corporelles
2382 - Terrains	2382 - Acomptes versés sur immobilisations corporelles
	23822 - Terrains
	23823 - Constructions
	23824 - Constructions sur sol d'autrui
	23825 - Installations techniques, matériel et outillage
	23828 - Autres immobilisations corporelles
2383 - Constructions	
2385 - Installations techniques, matériel et outillage	
2388 - Autres immobilisations corporelles	
26 - PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES A DES PARTICIPATIONS	26 - PARTICIPATIONS ET CRÉANCES RATTACHÉES A DES PARTICIPATIONS
261 - Titres de participation et parts dans les associations, syndicats et organismes divers	261 - Titres de participation
266 - Autres formes de participation	266 - Autres formes de participation
267 - Créances rattachées à des participations	267 - Créances rattachées à des participations
	2671 - Créances rattachées à des participations (groupe)
	2674 - Créances rattachées à ds participations (hors groupe)
	2676 - Avances consolidables
	2677 - Autres créances rattachées à des participations
268 - Créances rattachées à des sociétés en participation	268 - Créances rattachées à des sociétés en participation
269 - Versements restant à effectuer sur titres de participation non libérés	269 - Versement à effectuer sur titres de participation non libérés
27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES	27 - AUTRES IMMOBILISATIONS FINANCIÈRES
271 - Titres immobilisés (droit de propriété)	271 - Titres immobilisés (droit de propriété)
	2711 - Actions
	2718 - Autres titres
272 - Titres immobilisés (droits de créance)	272 - Titres immobilisés (droits de créance)
	2721 - Obligations
	2722 - Bons
	2728 - Autres titres

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
274 – Prêts à des établissements publics	274 - Prêts
	2741 - Prêts étudiants
	2748 - Autres prêts
275 - Dépôts et cautionnements versés	275 - Dépôts et cautionnements versés
2751 – Dépôts	2751 - Dépôts
2755 - Cautionnements	2755 - Cautionnements
	276 - Autres créances immobilisées
	2761 - Créances diverses
	2768 - Intérêts courus
277 - Autres créances immobilisées	
2778 - Intérêts courus	
28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS (AMORTISSEMENT RÉEL BUDGÉTAIRE)	28 - AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS (AMORTISSEMENT RÉEL BUDGÉTAIRE)
280 - Amortissements des immobilisations incorporelles	280 - Amortissements des immobilisations incorporelles
	2801 - Frais d'établissement
2803 - Frais de recherche et de développement	2803 - Frais de recherche et de développement
2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires	2805 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires (même ventilation que celle du compte 205)
2808 - Autres immobilisations incorporelles	2808 - Autres immobilisations incorporelles
281 - Amortissements des immobilisations corporelles	281 - Amortissements des immobilisations corporelles
2812 - Agencements et aménagements de terrains	2812 - Agencements et aménagements de terrains (même ventilation que celle du compte 212)
2813 - Constructions	2813 - Constructions (même ventilation que celle du compte 213)
2814 – Constructions sur sol d'autrui	2814 - Construction sur sol d'autrui (même ventilation que celle du compte 214)
2815 - Installations techniques, matériels et outillage	2815 - Installations techniques, matériels et outillage (même ventilation que celle du compte 215)
2816 - Collections	2816 - Collections
	28161 – Collections de documentation
2818 - Autres immobilisations corporelles	2818 - Autres immobilisations corporelles (même ventilation que celle du compte 218)
	283 - Amortissement des immobilisations incorporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (mêmes subdivisions que le compte 280)
	284 - Amortissement des immobilisations corporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement (mêmes subdivisions que le compte 281)
28 BIS - DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS (AMORTISSEMENT POUR ORDRE)	
280bis – Dépréciations des immobilisations incorporelles	
2805bis – Concessions et droits similaires, brevets, licences, droits et valeurs similaires	
2808bis – Autres immobilisations incorporelles	
281bis - Dépréciation des immobilisations corporelles	
2812bis - Agencements et aménagements de terrains	
2813bis - Constructions	
2814bis – Construction sur sol d'autrui	
2815bis - Installations techniques, matériel et outillage	
2816bis - Collections	
2818bis - Autres immobilisations corporelles	
29 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS	29 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES IMMOBILISATIONS
290 - Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles	290 - Provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles
2905 - Marques, procédés, droits et valeurs similaires	2905 - Marques, procédés, droits et valeurs similaires
	2906 - Droit au bail
2908 - Autres immobilisations incorporelles	2908 - Autres immobilisations incorporelles
291 - Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles	291 - Provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles
2911 – terrains (autres que terrains de gisement)	2911 - Terrains
293 - Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours	293 - Provisions pour dépréciation des immobilisations en cours
2931 - Immobilisations corporelles en cours	2931 - Immobilisations corporelles en cours
	2932 - Immobilisations incorporelles en cours

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
296 - Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations	296 - Provisions pour dépréciation des participations et créances rattachées à des participations
2961 - Titres de participation	2961 - Titres de participation
2966 - Autres formes de participation	2966 - Autres formes de participation
2967 - Créances rattachées à des participations	2967 - Créances rattachées à des participations
2968 - Créances rattachées à des sociétés en participation	2968 - Créances rattachées à des sociétés en participation
297 - Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières	297 - Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières
2971 - Titres immobilisés (droit de propriété)	2971 - Titres immobilisés (droit de propriété)
2972 - Titres immobilisés (droit de créance)	2972 - Titres immobilisés (droit de créance)
2974 - Prêts à des établissements publics	2974 - Prêts
	29741 - Prêts étudiants
	29748 - Autres prêts
2975 Dépôts et cautionnements	2975 Dépôts et cautionnements
29751 - Dépôts	29751 - Dépôts
29755 - Cautionnements	29755 - Cautionnements
2976 - Autres créances immobilisées	2976 - Autres créances immobilisées
	29761 - Créances diverses
29768 - Intérêts courus	29768 - Intérêts courus
classe 3 - comptes de stocks	classe 3 - comptes de STOCKS et d'en-cours
31 – MATIÈRES PREMIÈRES (ET FOURNITURES)	31 – MATIÈRES PREMIÈRES (ET FOURNITURES)
311 – Denrées	311 – Matière A
312 – Matière A	312 – Matière B
313 – Matière B	317 – Fournitures A, B, C, ...
32 - AUTRES APPROVISIONNEMENTS	32 - AUTRES APPROVISIONNEMENTS
321 - Matières et fournitures consommables	321 - Matières consommables
3211 - Combustibles	3211 - Carburants
3212 - Carburants et lubrifiants	
3213 - Matières et fournitures – services techniques	
3215 - Linge et vêtements - Produits d'entretien	
3217 - Fournitures d'enseignement et de recherche	
3218 - Autres matières et fournitures consommables	
	322 - Fournitures consommables
	3221 - Combustibles
	3222 - Produits d'entretien
	3223 - Fournitures d'atelier
	3224 - Fournitures de magasin
	3225 - Fournitures de bureau
	3228 - Autres fournitures consommables
326 - Emballages	326 - Emballages
33 - EN COURS DE PRODUCTION DE BIENS	33 - EN COURS DE PRODUCTION DE BIENS
331 - Produits en cours	331 - Produits en cours
335 - Travaux en cours	335 - Travaux en cours
34 - EN COURS DE PRODUCTION DE SERVICES	34 - EN COURS DE PRODUCTION DE SERVICES
341 - Études en cours	341 - Études en cours
345 - Prestations de services en cours	345 - Prestations de services en cours
35 - STOCKS DE PRODUITS	35 - STOCKS DE PRODUITS
355 - Produits finis	351 - Produits intermédiaires
358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)	355 - Produits finis
	358 - Produits résiduels (ou matières de récupération)
	37 - STOCKS DE MARCHANDISES
	371 - Marchandises A
	372 - Marchandises B

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
39 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS	39 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES STOCKS ET EN-COURS
391 - Provisions pour dépréciation des matières premières et fournitures	391 - Provisions pour dépréciation des matières premières et fournitures
392 - Provisions pour dépréciation des autres approvisionnements	392 - Provisions pour dépréciation des autres approvisionnements
393 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de biens	393 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de biens
394 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de services	394 - Provisions pour dépréciation des en-cours de production de services
395 - Provisions pour dépréciation des stocks de produits	395 - Provisions pour dépréciation des stocks de produits
	397 - Provisions pour dépréciation des stocks de marchandises
classe 4 - comptes de tiers	classe 4 - comptes de tiers
40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS	40 - FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS
401 - Fournisseurs	401 - Fournisseurs
4011 - Fournisseurs - Exercice précédent	4011 - Fournisseurs - Exercices antérieurs
4012 - Fournisseurs - Exercice courant	4012 - Fournisseurs - Exercice courant
40121 - Achats - Factures datées de l'exercice précédent	
40122 - Achats - Factures datées de l'exercice courant	
4017 - Retenues de garantie et oppositions	4017 - Retenues de garantie et oppositions
403 - Fournisseurs - effets à payer	403 - Fournisseurs - effets à payer
404 - Fournisseurs d'immobilisations	404 - Fournisseurs d'immobilisations
4041 - Fournisseurs - Exercice précédent	4041 - Fournisseurs d'immobilisations - Exercices antérieurs
4042 - Fournisseurs - Exercice courant	4042 - Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant
40421 - Achats - Factures datées de l'exercice précédent	
40422 - Achats - Factures datées de l'exercice courant	
4047 - Retenues de garantie et oppositions	4047 - Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions
	405 - Fournisseurs d'immobilisations - effets à payer
408 - Fournisseurs - Factures non parvenues	408 - Fournisseurs - Factures non parvenues
	4081 - Fournisseurs
	4084 - Fournisseurs d'immobilisations
	4088 - Fournisseurs - intérêts courus
409 - Fournisseurs débiteurs (comptes d'actif)	409 - Fournisseurs débiteurs (comptes d'actif)
4091 - Fournisseurs - Avances et acomptes versés sur commandes	4091 - Avances et acomptes versés sur commandes
	40911 - Avances versées sur commandes
	40912 - Acomptes versés sur commandes
	4092 - Avances à l'UGAP
4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre	4096 - Fournisseurs - Créances pour emballages et matériels à rendre
4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir. Avoirs non encore reçus	4098 - Rabais, remises, ristournes à obtenir et autres avoirs non encore reçus
41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS	41 - CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS
411 - Clients divers	411 - Clients divers
	4111 - Clients - Exercices antérieurs
	4112 - Clients - Exercice courant
	4117 - Retenues de garantie
412 - Étudiants	412 - Étudiants
	4121 - Étudiants - Exercices antérieurs
	4122 - Étudiants - Exercice courant
413 - Clients - Effets à recevoir	413 - Clients - Effets à recevoir sur ventes de biens ou de prestations de services
416 - Créances contentieuses	416 - Créances contentieuses
418 - Clients - Produits non encore facturés	418 - Clients - Produits non encore facturés (Ordre de recettes à établir)
419 - Clients et étudiants créditeurs	419 - Clients et étudiants créditeurs (comptes de passif)
4191 - Clients - Avances et acomptes reçus	4191 - Clients - Avances et acomptes reçus sur commande
41911 - Bourses	4192 - Étudiants - Avances et acomptes reçus
41918 - Autres	4196 - Clients - Dettes pour emballages et matériels consignés
	4197 - Clients et étudiants - autres avoirs

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
	4198 - Clients - Rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir
42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHÉS	42 - PERSONNEL ET COMPTES RATTACHES
421 - Rémunérations dues	421 – Personnel – Rémunérations dues
	4211 - Exercices antérieurs
	4212 - Exercice courant
422 - Œuvres sociales	422 - Oeuvres sociales
425 – Personnel - Avances et acomptes	425 – Personnel- Avances et acomptes
427 - Personnel - Oppositions	427 - Personnel - Oppositions
428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir	428 - Personnel - Charges à payer et produits à recevoir
	4282 - Dettes provisionnées pour congés payés
4286 – Charges à payer	4286 - Autres charges à payer
4287 – Produits à recevoir	4287 - Produits à recevoir
429 - Déficit et débits des comptables et régisseurs	429 - Déficit et débits des comptables et régisseurs et redevables d'intérêts et condamnations
	4291 - Déficit constatés
4291 - Déficit constatés	42911 - Comptables
42911 - Comptables	42912 - Régisseurs
42912 - Régisseurs	
	4292 - Ordres de versement émis suite à constatation de déficit
	42921 - Comptables
	42922 - Régisseurs
4292 - Débits	4294 - Débits émis par arrêté du ministre
42941 - Comptables	42941 - Comptables
42942 - Régisseurs	42942 - Régisseurs
	4295 - Débits émis par jugement ou arrêt du juge des comptes
	42951 - Comptables
	42952 - Régisseurs
	4296 - Redevables d'intérêts sur débit
	42961 - Comptables
	42962 - Régisseurs
	4297 - Redevables des condamnations pécuniaires
	42971 - Comptables
	42972 – Régisseurs
43 - SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX	43 - SÉCURITÉ SOCIALE ET AUTRES ORGANISMES SOCIAUX
431 - Sécurité sociale	431 - Sécurité sociale
	4311 – Cotisations de sécurité sociale
	4312 - Contribution sociale généralisée
	4313 – Contribution au remboursement de la dette sociale
437 - Autres organismes sociaux	437 - Autres organismes sociaux
4371 - Contribution exceptionnelle de solidarité	4371 - Contribution exceptionnelle de solidarité
4372- Contribution de solidarité (art.4 Ord. 82-290 du 30 mars 1982)	4372 - Contributions et retenues pour pensions civiles
4373 - Contribution sociale généralisée	Voir compte 4312
	4374 - IRCANTEC
	4375 - PREFON
	4376 - Autres mutuelles
	4377 - ASSEDIC
4378 - Divers	4378 - Divers
438 - Charges à payer et produits à recevoir	438 - Organismes sociaux - Charges à payer et produits à recevoir
	4382 - Charges sociales sur congés à payer
4386 - Charges à payer	4386 - Charges à payer
4387 - Produits à recevoir	4387 - Produits à recevoir
44 - ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES	44 - ÉTAT ET AUTRES COLLECTIVITÉS PUBLIQUES
441 - État et autres collectivité publiques - Subventions à recevoir	441 - État et autres collectivité publiques - Subventions à recevoir
4411 – État	4411 - Subvention d'investissement
	44111 - État
	44112 - Régions
	44113 - Départements
	44114 - Communes et groupements de communes
	44115 - Autres collectivités et établissements publics

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
	44116 – Union Européenne
4412 - Régions	4417 - Subvention d'exploitation
	44171 - Etat
	44172 - Régions
	44173 - Départements
	44174 - Communes et groupements de communes
	44175 - Autres collectivités et établissements publics
	44176 - Union Européenne
	44177 - Autres organismes
4418 - Autres	4418 – Subvention d'équilibre
443 - Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques et les organismes internationaux	443 - Opérations particulières avec l'Etat, les collectivités publiques, les organismes internationaux
	4431 - Créance sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA
	443. - ... à subdiviser en fonction des collectivités publiques
	4435 - Opérations particulières avec le CNASEA
	44351 - Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-solidarité
	44353 - Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-jeunes
	44354 - Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-consolidé
	4438 - Intérêts courus sur créance sur l'Etat résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA
	444 - Impôt sur les bénéfices (au sens fiscal du terme)
	4441 – Etat – créance de carry-back
	4442 – Etat – impôts sur les bénéfices – acomptes
	4443 – Etat – imposition forfaitaire annuelle
	4449 – Etat – Avances sur subventions
445 - Taxe sur le chiffre d'affaires	445 - Etat - Taxe sur le chiffre d'affaires (TVA)
	4452 - TVA due intra-communautaire
4455 - TVA à décaisser	4455 - TVA à décaisser
4456 - TVA déductible	4456 - TVA déductible
44562 - TVA déductible sur immobilisations	44562 - TVA déductible sur immobilisations
	445621 - TVA déductible sur immobilisations France
	445622 - TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires
	445623 - TVA déductible sur immobilisations - Autres pays
44563 – TVA transférée par des tiers	
44566 - TVA sur autres biens et services	44566 - TVA déductible sur autres biens et services
	445661 - TVA déductible sur autres biens et services France
	445662 - TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaires
	445663 - TVA déductible sur autres biens et services - Autres pays
44567 - T.V.A. à reporter	44567 - Crédit de T.V.A. à reporter
	445671 - Sur achats en France
	445672 - Sur achats intra-communautaires
	445673 - Sur achats autres pays
4457 - TVA collectée par l'établissement	4457 - TVA collectée par l'établissement
4458 - TVA à régulariser	4458 - TVA à régulariser ou en attente
	44581 - Acomptes - régime simplifié d'imposition
	44583 - Remboursement de TVA demandé
	44584 - TVA récupérée d'avance
	44587 - TVA sur facturation à établir
447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés	447 - Autres impôts, taxes et versements assimilés
4471 – Contribution au remboursement de la dette sociale	Voir compte 4313
	4472 – Taxe sur les salaires
	4478 - Divers autres impôts, taxes et versements assimilés

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
448 - Charges à payer et produits à recevoir	448 - État et autres collectivités publiques - Charges à payer et produits à recevoir
4486 - Charges à payer	4482 - Charges fiscales sur congés à payer
4487 - Produits à recevoir	4486 - Charges à payer
	4487 - Produits à recevoir
45 - SERVICES À COMPTABILITÉ DISTINCTE	45 – GROUPE ET ASSOCIÉS
451 - Groupe	451 - Groupe
452 à 454 – Service à comptabilité distincte	Les opérations des services à comptabilité distincte sont désormais retracées au compte 18
	455 – Associés - Compte courant
458 – Opérations faites en commun ou en G.I.E	458 - Opérations faites en commun et en G.I.E
46 - DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS	46 - DÉBITEURS DIVERS ET CRÉDITEURS DIVERS
462 – Créances sur cessions d'immobilisations	462 – Créances sur cessions d'immobilisations
463 - Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes à recouvrer	463 - Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer
	4631 – exercices antérieurs
	4632 – exercice courant
464 – Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement	464 - Dettes sur acquisitions de valeurs mobilières de placement
465 – Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement	465 – Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
466 - Autres comptes créditeurs - Mandats à payer	466 - Autres comptes créditeurs
4661 - Autres comptes créditeurs - Mandats à payer	4661 – Autres comptes créditeurs - Mandats à payer
	46611 – Exercices antérieurs
	46612 - Exercice courant
4662 – Taxe d'apprentissage	4663 - Virements à réimputer
4663 - Virements à réimputer	4664 - Excédents de versement à rembourser
4664 - Excédents de versement à rembourser	4666 – Ordres de paiement émis pour les dépenses à l'étranger
4667 - Oppositions	4667 - Oppositions
4668 - Ordres de paiement	4668 - Avis de paiement (à subdiviser par exercice d'origine)
467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs	467 - Autres comptes débiteurs ou créditeurs
468 - Produits à recevoir et charges à payer	4674 - Taxe d'apprentissage
4682 - Charges à payer sur conventions et autres ressources affectées	468 - Produits à recevoir et charges à payer
4684 - Produits à recevoir sur conventions et autres ressources affectées	4682 - Charges à payer sur conventions et autres ressources affectées
4686 - Charges à payer	4684 - Produits à recevoir sur conventions et autres ressources affectées
4687 – Produits à recevoir	4686 - Charges à payer
	4687 - Produits à recevoir
47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE	47 - COMPTES TRANSITOIRES OU D'ATTENTE
471 - Recettes à classer	471 - Recettes à classer
	4712 - Recettes des comptables secondaires à vérifier
	4713 - Recettes perçues avant émission de titre
	47132 – Droits de scolarité et redevances au comptant
	471321 – Droits de scolarité applicables aux diplômes nationaux
	471322 – Droits des diplômes propres à chaque établissement
	471323 – Redevances
	47138 – Autres
4715 - Recettes des régisseurs à vérifier	4715 - Recettes des régisseurs à vérifier
4718 - Autres recettes à classer	4718 - Autres recettes à classer
472 - Dépenses à classer et à régulariser	472 - Dépenses à classer et à régulariser
4721 - Dépenses payées avant ordonnancement	4721 - Dépenses payées avant ordonnancement
	4722 - Dépenses des comptables secondaires à vérifier
4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier	4725 - Dépenses des régisseurs à vérifier
4728 - Autres dépenses à régulariser	4728 - Autres dépenses à régulariser
	4729 – Dépenses dont le paiement est différé

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
473 - Recettes et dépenses à transférer	473 - Recettes et dépenses à transférer
4731 - Recettes à transférer	4731 - Recettes à transférer
	47311 - Sécurité sociale étudiante
	47312 - Mutuelles
	47314 - Médecine préventive
	47315 - Droits des bibliothèques universitaires non rattachées à l'établissement
	47318 - Autres recettes à transférer
4735 - Dépenses à transférer	4735 - Dépenses à transférer
476 - Différences de conversion - Actif	476 - Différences de conversion sur opérations en devises - Actif
	4761 - Diminution des créances
	4762 - Augmentation des dettes
	4768 - Différences compensées par couverture de change
477 - Différences de conversion - Passif	477 - Différences de conversion sur opérations en devises - Passif
	4771 - Augmentation des créances
	4772 - Diminution des dettes
	4778 - Différences compensées par couverture de change
478 - Indemnités à recevoir pour sinistres	478 - Autres comptes transitoires
48 - COMPTES DE RÉGULARISATION	48 - COMPTES DE RÉGULARISATION
481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices (budgétisées)	481 - Charges à répartir sur plusieurs exercices (budgétisées)
4811 - Charges différées	4811 - Charges différées
4812 - Frais d'acquisitions des immobilisations	4812 - Frais d'acquisition des immobilisations
4818 - Charges à étaler	4818 - Charges à étaler
486 - Charges constatées d'avance	486 - Charges constatées d'avance (imputables à l'exercice suivant)
487 - Produits constatés d'avance	487 - Produits constatés d'avance (à rattacher à l'exercice suivant)
49 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS	49 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES DE TIERS
491 - Provisions pour dépréciation financière des comptes de clients et étudiants	491 - Provisions pour dépréciation des comptes de clients et étudiants
	4911 - Clients divers
	4912 - Étudiants
495 - Provisions pour dépréciation des comptes du groupe et des associés	495 - Provisions pour dépréciation des comptes du groupe et des associés
4951 - Comptes du groupe	4951 - Compte du groupe
4958 - Opérations faites en commun et en GIE	4958 - Opérations faites en commun et en GIE
496 - Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers	496 - Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers
	4962 - Créances sur cessions d'immobilisations
	4965 - Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement
	4967 - Autres comptes débiteurs
classe 5 - comptes financiers	classe 5 - comptes financiers
50 - VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT	50 - VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT
503 - Actions	503 - Actions
504 - Autres titres conférant un droit de propriété	504 - Autres titres conférant un droit de propriété
506 - Obligations	506 - Obligations
507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme	507 - Bons du Trésor et bons de caisse à court terme
508 - Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées	508 - Autres valeurs mobilières de placement et créances assimilées
	5081 - Autres valeurs mobilières
	5088 - Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées
509 - Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées	509 - Versements restant à effectuer sur valeurs mobilières de placement non libérées
51 - BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS	51 - BANQUES, ÉTABLISSEMENTS FINANCIERS ET ASSIMILÉS
511 - Coupons échus, chèques et effets à l'encaissement	511 - Valeurs à l'encaissement
5112 - Chèques bancaires à encaisser	5112 - Chèques bancaires à encaisser
	5113 - Chèques vacances à l'encaissement
5114 - Chèques postaux à encaisser	5114 - Chèques postaux à encaisser

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
5117 - Chèques impayés	5115 - Cartes bancaires à l'encaissement
5118 - Effets impayés	5117 - Chèques impayés
512 - Banques	5118 - Autres valeurs à l'encaissement
	512 - Banques
	5121 - Compte en monnaie locale
	5124 - Compte en monnaies étrangères
514 - Chèques postaux	514 - Chèques postaux
5141 - Chèques postaux	5141 - Chèques postaux
5149 - Chèques postaux à payer	5149 - Chèques postaux à payer
515 - Trésor	515 - Trésor
5151 - Compte au Trésor	5151 - Compte au Trésor
5159 - Chèques à payer	5159 - Chèques à payer
517 - Compte courant	517 - Autres organismes financiers
5171 - Caisse des dépôts et consignations	
518 - Intérêts courus	518 - Intérêts courus
53 - CAISSE	53 - CAISSE
531 - Caisse	531 - Caisse
532 - Bons UNESCO	
54 - RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS	54 - RÉGIES D'AVANCES ET ACCRÉDITIFS
541 - Comptables secondaires	541 - Comptables secondaires
543 - Régies d'avances	543 - Régies d'avances
545 - Régies de recettes	545 - Régies de recettes
547 - Avances pour achats de rentes	
548 - Avances pour menues dépenses	548 - Avances pour menues dépenses
58 - VIREMENTS INTERNES	58 - VIREMENTS INTERNES
581 - Virements internes de comptes	581 - Virements internes de comptes
585 - Virements internes de fonds	585 - Virements internes de fonds
59 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS	59 - PROVISIONS POUR DÉPRÉCIATION DES COMPTES FINANCIERS
590 - Provisions pour dépréciation financière des valeurs mobilières de placement	590 - Provisions pour dépréciation des valeurs mobilières de placement
5903 - Actions	5903 - Actions
5904 - Autres titres conférant un droit de propriété	5904 - Autres titres conférant un droit de propriété
5906 - Obligations	5906 - Obligations
5908 - Autres valeurs mobilières et créances assimilées	5908 - Autres valeurs mobilières de placement et autres créances assimilées
classe 6 - comptes de charges	classe 6 - comptes de charges
60 - ACHATS ET VARIATION DE STOCKS	60 - ACHATS ET VARIATION DE STOCKS
601 - Achats stockés - Matières premières	601 - Achats stockés - Matières premières
6011 - Achats de denrées	6011 - Matière A
6012 - Achats de matière A	6012 - Matière B
6013 - Achats de matière B	6017 - Fournitures A, B, C
602 - Achats stockés - Autres approvisionnements	602 - Achats stockés - Autres approvisionnements
6021 - Matières et fournitures consommables	6021 - Matières consommables
60211 - Combustibles	60211 - Carburants
602111 - Fuel	
602112 - Charbon	
602113 - Combustibles divers	
60212 - Carburants et lubrifiants	
60213 - Matières et fournitures - Services techniques	
60215 - Linge et vêtements	
60217 - Fournitures d'enseignement et de recherche	
60218 - Autres matières et fournitures consommables	
	6022 - Fournitures consommables
	60221 - Combustibles
	60222 - Produits d'entretien
	60223 - Fournitures d'atelier
	60224 - Fournitures de magasin
	60225 - Fournitures de bureau
	60228 - Autres fournitures consommables

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
6026 – Emballages stockés	6026 – Emballages stockés
603 - Variation des stocks (approvisionnements, marchandises)	603 - Variation des stocks
6031 - Variation des stocks de matières premières	6031 - Variation des stocks de matières premières (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 601)
6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements	6032 - Variation des stocks des autres approvisionnements (peut être subdivisé suivant le même détail que le compte 602)
	6037 - Variation des stocks de marchandises
604 – Achats d'études et prestations d services	604 - Achats d'études et prestations de services (incorporés aux ouvrages et aux produits)
605 – Achat de matériel, équipements et travaux	605 - Achat de matériel, équipements et travaux (incorporés aux ouvrages et aux produits)
606 - Achats non stockés de matières et fournitures	606 - Achats non stockés de matières et fournitures
6061 - Fournitures non stockables (eau, énergie)	6061 - Fournitures non stockables - eau, énergie
60611 - Electricité	60611 - Electricité
60612 - Carburants et lubrifiants	60612 - Carburants et lubrifiants
60613 - Gaz	60613 - Gaz
60614 - Chauffage sur réseau	60614 - Chauffage sur réseau
60617 - Eau	60617 - Eau
60618 – Autres fournitures non stockables	60618 - Autres fournitures non stockables
	6062 – Acquisition de papier
6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement	6063 - Fournitures d'entretien et de petit équipement
6064 - Fournitures administratives	6064 - Fournitures administratives
6065 - Linge, vêtements de travail et produits de nettoyage	6065 - Linge, vêtements de travail
6066 – Infirmerie et produits pharmaceutiques	
6067 – Fournitures et matériels d'enseignement et de recherche (non immobilisables)	6067 - Fournitures et matériels d'enseignement et de recherche non immobilisés
6068 - Autres fournitures	6068 - Autres matières et fournitures non stockées
	607 - Achats de marchandises
	608 - Frais accessoires d'achat
609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats	609 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats
	6091 - De matières premières
	6092 - D'autres approvisionnements
	6094 - D'études et de prestations de services
	6095 - De matériels, équipements et travaux
	6096 - D'approvisionnements non stockés
	6097 - De marchandises
	6098 - Rabais, remises, ristournes obtenus non affectés
61 - ACHATS DE SOUS-TRAITANCE ET SERVICES EXTÉRIEURS	61 - SERVICES EXTÉRIEURS
611 – Sous-traitance générale	611 - Sous-traitance générale
612 - Redevances de crédit-bail	612 - Redevances de crédit-bail
6122 - Crédit-bail immobilier	6122 - Crédit-bail mobilier (peut être subdivisé comme le compte 21)
6125 - Crédit-bail mobilier	6125 - Crédit-bail immobilier (peut être subdivisé comme le compte 21)
613 - Locations	613 - Locations
6132 - Locations immobilières	6132 - Locations immobilières (peut être subdivisé comme le compte 21)
6135 - Locations	6135 - Locations mobilières (peut être subdivisé comme le compte 21)
	6136 - Malis sur emballages restitués
614 - Charges locatives et de copropriété	614 - Charges locatives et de copropriété
615 - Travaux d'entretien et de réparations	615 - Travaux d'entretien et de réparations
6152 - Sur biens immobiliers	6152 - Sur biens immobiliers (à subdiviser comme le cpte 21)
61521 - Propriétaires	
61522 – Locataires et assimilés	
6155 - Sur biens mobiliers	6155 - Sur biens mobiliers (à subdiviser comme le compte 21)
61551 - Propriétaires	
61552 – Locataires et assimilés	
6156 - Maintenance	6156 - Maintenance (à subdiviser comme le compte 21)
616 - Primes d'assurance	616 - Primes d'assurance
617 - Études et recherches	617 - Études et recherches
618 - Divers	618 - Divers
6181 - Documentation générale	6181 - Documentation générale et administrative
6183 - Documentation technique et bibliothèques	6183 - Documentation technique et bibliothèque

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
	61831 - Abonnements
	618311 – Français
	618312 – Étranger
	61832 - Ouvrages
	618321 – Français
	618322 – Étranger
	61833 – Ouvrages électroniques
	618331 – Français
	618332 – Étranger
	6184 - Reprographie
6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences	6185 - Frais de colloques, séminaires, conférences
619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur achats de sous-traitance et services extérieurs	619 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur services extérieurs
62 - AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS	62 - AUTRES SERVICES EXTÉRIEURS
621 - Personnel extérieur à l'établissement	621 - Personnel extérieur à l'établissement
6211 – Personnel intérimaire	6211 - Personnel intérimaire
6214 – Personnel détaché ou prêté à l'établissement	6214 – Personnel détaché ou prêté à l'établissement
622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires	622 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires
6221 – Commissions et courtages sur achats	6221 - Commissions et courtages sur achats
6224 - Rémunérations des transitaires	6222 - Commissions et courtages sur ventes
	6224 - Rémunérations des transitaires
6226 - Honoraires	6226 - Honoraires
6227 - Honoraires, frais d'actes et de contentieux	6227 - Frais d'actes et de contentieux
6228 - Divers	6228 – Divers
623 - Publicité, publications, relations publiques	623 - Publicité, publications, relations publiques
	6231 - Annonces et insertions
	6232 - Échantillons
	6233 - Foires et expositions
	6236 - Catalogues et imprimés
	6237 - Publications
	6238 - Divers
624 - Transports de biens et transports collectifs du personnel	624 - Transports de biens et transports collectifs de personnes (frais payés à des tiers)
	6241 - Transports sur achats
6244 - Transports administratifs	6242 - Transports sur ventes
6247 - Transports des personnel	6244 - Transports administratifs
6248 - Divers	6247 - Transports collectifs du personnel
625 - Déplacements, missions et réceptions	6248 - Divers
6251 - Voyages et déplacements	625 - Déplacements, missions et réceptions
62511 - Personnel	
62512 - Étudiants	6254 - Frais d'inscription aux colloques
	6255 - Frais de déménagement
6255 - Frais de déménagement	6256 - Missions
	62561 – Personnels de l'EPSCP
	62562 – Étudiants
	62563 – Personnalités extérieures
6257 - Réceptions	6257 - Réceptions
626 - Frais postaux et frais de télécommunications	626 - Frais postaux et de télécommunications
	6264 – Téléphone
	6265 – Affranchissements
	6266 – Internet
	6267 – Liaisons spécialisées
627 - Services bancaires et assimilés	627 - Services bancaires et assimilés
	6271 - Frais sur titres (achat, vente, garde)
	6272 - Commissions sur cartes bancaires
	6278 - Autres frais et commissions
628 - Diverses	628 - Divers
6281 – Concours divers (cotisations...)	6281 - Concours divers (cotisations...)
6282 - Blanchissage	6282 - Blanchissage
6283 – Formation continue du personnel de l'établissement	6283 - Formation continue du personnel de l'établissement
6284 – Frais de recrutement du personnel	6284 - Frais de recrutement du personnel
6285 – Hébergements d'étudiants	
6286 – Contrats de nettoyage	6286 - Contrats de nettoyage

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
6288 – Autres prestations externes diverses	6288 - Autres prestations extérieurs diverses 62885 - Facturation des payes à façon effectuées par les services déconcentrés du Trésor 62888 - Autres
629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs	629 - Rabais, remises et ristournes obtenus sur autres services extérieurs
63 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS	63 - IMPÔTS, TAXES ET VERSEMENTS ASSIMILÉS
631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts)	631 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (administration des impôts) 6311 - Taxe sur les salaires 6318 - Autres
633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes)	632 - Charges fiscales sur congés à payer 633 - Impôts, taxes et versements assimilés sur rémunérations (autres organismes) 6331 - Versement de transport 6332 - Cotisation FNAL 6338 - Autres
635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts)	635 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (administration des impôts) 6351 - Impôts directs 63511 - Taxe professionnelle 63512 - Taxes foncières 63513 - Autres impôts ou taxes à caractère local 63514 - Taxe sur les bureaux - Région Ile de France (article 231 ter du CGI) 6352 - Taxes sur le chiffre d'affaires non récupérables 6353 - Impôts indirects 6354 - Droits d'enregistrement et de timbre 63541 - Droits de mutation 63542 - Taxe différentielle sur les véhicules à moteur 6358 - Autres droits
637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes)	637 - Autres impôts, taxes et versements assimilés (autres organismes) 6372 - Taxes perçues par les organismes publics internationaux 6374 - Impôts et taxes exigibles à l'étranger 6378 - Taxes diverses
64 - CHARGES DE PERSONNEL	64 - CHARGES DE PERSONNEL
641 - Rémunérations sur subventions	641 - Rémunérations du personnel 6411 – Salaires, appointements 6412 - Congés payés 6413 – Primes et gratifications 6414 - Indemnités et avantages divers 64142 – Vacations administratives et techniques 64143 – Heures supplémentaires 64144 – Formation continue 64145 – Contrats de recherche 64148 - Autres 6415 – Supplément familial de traitement 6417 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocations pour perte d'emploi 64171 – Allocation unique dégressive 64172 - Indemnités de licenciement
642 – Rémunérations sur emplois gagés	642 – Cours complémentaires 6421 – Personnel de l'établissement 6422 – Personnel extérieur à l'établissement 64221 – Extérieur enseignant 64222 – Extérieur non enseignant
643 - Rémunérations sur ressources propres	643 – Emplois gagés sur formation continue

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
644 - Rémunérations du personnel recruté sur conventions	644 - Rémunérations du personnel recruté en application de conventions
	6443 - Rémunérations du personnel recruté sous contrat emploi-consolidé
	6444 - Rémunération du personnel recruté sous contrat Emploi -jeunes
6445 - Rémunération du personnel sous contrat "Emploi - Solidarité"	6445 - Rémunération du personnel recruté sous contrat "Emploi - Solidarité"
	6446 - Rémunérations des objecteurs de conscience
	6447 - Indemnités de préavis et de licenciement et allocation pour perte d'emploi
	64471 - Allocation unique dégressive
	6448 - Autres rémunérations du personnel recruté en application de conventions
645 - Charges de sécurités sociales et de prévoyance	645 - Charges de Sécurité Sociale et de prévoyance
6451 - Cotisations à l'URSSAF	6451 - Cotisations à l'URSSAF
64511 - Sur subventions	
64512 - Sur emplois gagés	
64513 - Sur ressources propres	
6452 - Cotisations aux mutuelles	6452 - Cotisations aux mutuelles
64521 - Sur subventions	
64522 - Sur emplois gagés	
64523 - Sur ressources propres	
6453 - Cotisations aux caisses de retraites et de pensions civiles	6453 - Cotisations aux caisses de retraites et de pensions civiles
	64532 - Pensions civiles
	64534 - IRCANTEC
	6454 - Cotisations aux ASSEDIC
	64541 - CES - cotisation assurance chômage (part patronale)
	64542 - Emplois jeunes
	64543 - Intermittents du spectacle
	64548 - Autres
	6455 - Charges sociales sur congés à payer
	6456 - Prestations directes
	64561 - Accidents du travail
	64562 - Capital décès
	64563 - Traitements et indemnités des fonctionnaires en congé longue durée
	64568 - Autres prestations directes
	6457 - Cotisations horaires forfaitaires RMI
6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux	6458 - Cotisations aux autres organismes sociaux
64581 - Contribution de solidarité (art4, ordonnance n°82-290 du 30 mars 1982)	
64588 - Divers	
647 - Autres charges sociales	647 - Autres charges sociales
	6474 - Oeuvres sociales
6478 - Œuvres sociales	6478 - Divers
	648 - Autres charges de personnel
65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE	65 - AUTRES CHARGES DE GESTION COURANTE
651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires	651 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
	6511 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés et logiciels
	6516 - Droits d'auteurs et de reproduction
	6518 - Autres droits et valeurs similaires
	654 - Charges sur créances irrécouvrables
655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun	655 - Quote-part de résultat sur opérations faites en commun (GIE)
657 - Charges spécifiques	657 - Charges spécifiques
6571 - Bourses	6571 - Bourses
6572 - Subventions reçues et réparties par l'établissement	6572 - Subventions reçues et réparties par l'EPSCP
6576 - Subventions diverses	6576 - Subventions diverses
6578 - Autres charges spécifiques	6578 - Autres charges spécifiques

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
658 - Diverses autres charges de gestion courante	658 - Charges diverses de gestion courante
6583 - Charges de gestion provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs	6583 - Charges de gestion provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
6587 - Participations versée et charges de prestations internes	6588 - Autres charges diverses de gestion courante
65871 - Participation forfaitaire - Formation continue - Recherche	
65872 - Prestations internes sur factures	
66 - CHARGES FINANCIÈRES	66 - CHARGES FINANCIÈRES
661 - Charges d'intérêts	661 - Charges d'intérêts
	6611 - Intérêts des emprunts et des dettes
	6616 - Intérêts bancaires sur opérations de financement (escompte)
	6618 - Autres charges d'intérêts
	66181 - Intérêts des dettes commerciales
664 - Pertes sur créances liées à des participations	664 - Pertes sur créances liées à des participations
	665 - Escomptes accordés
666 - Pertes de change	666 - Pertes de change
667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement	667 - Charges nettes sur cessions de valeurs mobilières de placement
668 - Autres charges financières	668 - Autres charges financières
6681 - Commissions sur bons UNESCO	
6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs	6683 - Charges financières provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
	6685 - Charges financières provenant de l'encaissement des chèques vacances
	6688 - Autres charges financières
67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES	67 - CHARGES EXCEPTIONNELLES
671 - Charges exceptionnelles sur opérations de l'exercice	671 - Charges exceptionnelles sur opérations de gestion
6711 - Pénalités sur marchés	6711 - Pénalités sur contrats ou conventions
6712 - Pénalités et amendes fiscales ou pénales	6712 - Pénalités, amendes fiscales ou pénales
6713 - Dons	6713 - Dons, libéralités
6714 - Créances devenues irrécouvrables dans l'exercice	6714 - Créances devenues irrécouvrables
6715 - Subventions accordées	6715 - Subventions accordées
	6716 - Déicits ou débits admis en décharge ou en remise gracieuse
6717 - Rappels d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)	6717 - Intérêts sur débits admis en remise gracieuse
6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion de l'exercice	6718 - Autres charges exceptionnelles sur opérations de gestion
	67181 - Rappels d'impôt (autres qu'IS)
	67182 - Charges exceptionnelles provenant de l'annulation d'ordres de recettes des exercices antérieurs
	67188 - Autres charges exceptionnelles diverses
675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés (charges sur opérations en capital)	675 - Valeurs comptables des éléments d'actif cédés (charges sur opérations en capital)
	6751 - Immobilisations incorporelles
	6752 - Immobilisations corporelles
	6756 - Immobilisations financières
	6758 - Autres éléments d'actif
678 - Autres charges exceptionnelles	678 - Autres charges exceptionnelles

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS	68 - DOTATIONS AUX AMORTISSEMENTS ET AUX PROVISIONS
681 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation	681 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges d'exploitation
6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations	6811 - Dotations aux amortissements sur immobilisations incorporelles et corporelles
68111 - Immobilisations incorporelles	68111 - Immobilisations incorporelles
	681111 - Frais d'établissement (même ventilation que le compte 201)
	681113 - Frais de recherche et de développement
	681115 - Concessions et droits similaires, brevets, licences, logiciels, droits et valeurs similaires
	681116 - Droit au bail
	681118 - Autres immobilisations incorporelles
68112 - Immobilisations corporelles	68112 - Immobilisations corporelles
	681122 - Agencements, aménagements de terrains
	681123 - Constructions (à subdiviser comme le compte 213)
	681124 - Constructions sur sol d'autrui (à subdiviser comme le compte 214)
	681125 - Installations techniques, matériel et outillage (à subdiviser comme le compte 215)
	681126 - Collections
	681128 - Autres immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 218)
6812 - Dotations aux amortissements des charges à répartir	6812 - Dotations aux amortissements des charges d'exploitation à répartir (à subdiviser comme le compte 481)
	68121 - Charges différées
	68122 - Frais d'acquisition des immobilisations
	68128 - Charges à étaler
6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation	6815 - Dotations aux provisions pour risques et charges d'exploitation (à subdiviser comme le c/15)
	6816 - Dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
	68161 - Immobilisations incorporelles
	68162 - Immobilisations corporelles
6817 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants	6817 - Dotations aux provisions pour dépréciation des actifs circulants (autres que valeurs mobilières de placement)
	68173 - Stocks et en-cours
	68174 - Créances
686 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges financières	686 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges financières
6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers	6865 - Dotations aux provisions pour risques et charges financiers
6866 - Dotations aux provisions pour dépréciations des éléments financiers	6866 - Dotations aux provisions pour dépréciation des éléments financiers
	68662 - Immobilisations financières
	68665 - Valeurs mobilières de placement
687 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges exceptionnelles	687 - Dotations aux amortissements et aux provisions - Charges exceptionnelles
6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels sur immobilisations	6871 - Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations
6875 - Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels	6875 - Dotations aux provisions pour risques et charges exceptionnels
	6876 - Dotations aux provisions pour dépréciation exceptionnelle
	69 - IMPÔTS SUR LES BÉNÉFICES ET IMPÔTS ASSIMILÉS
	695 - Impôts sur les bénéfices
	697 - Imposition forfaitaire annuelle
	699 - Produits – reports en arrière des déficits et crédits d'impôt

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
classe 7 - comptes de produits	classe 7 - comptes de produits
70 - VALEURS DE PRODUITS FABRIQUÉS, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES	70 - VENTES DE PRODUITS FABRIQUÉS, PRESTATIONS DE SERVICES, MARCHANDISES
701 - Ventes de produits finis	701 - Ventes de produits finis
703 - Ventes de produits résiduels	702 - Ventes de produits intermédiaires
704 - Travaux	703 - Ventes de produits résiduels
705 - Études	704 - Travaux
706 - Prestations de services	705 - Études
7061 - Droits universitaires	706 - Prestations de services
	7061 - Droits de scolarité et redevances
	70611 - Droits de scolarité applicables aux diplômes nationaux
	70612 - Droits des diplômes propres à chaque établissement
	70613 - Redevances
7062 - Prestations de recherche	7062 - Prestations de recherche
7063 - Mesures et expertises	7063 - Mesures et expertises
7064 - Prestations et travaux informatiques	7064 - Prestations et travaux informatiques
7065 - Prestations de formation continue	7065 - Prestations de formation continue
7066 - Hébergements	7066 - Colloques
7067 - Restauration	7067 - Ventes de publications
7068 - Autres prestations de services	7068 - Autres prestations de services
	707 - Ventes de marchandises
708 - Produits des activités annexes	708 - Produits des activités annexes
7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel	7081 - Produits des services exploités dans l'intérêt du personnel
7083 - Locations diverses	7082 - Commissions et courtages
7084 - Mise à disposition de personnel facturée	7083 - Locations diverses
7085 - Ports facturés aux clients	7084 - Mise à disposition de personnel facturée
7086 - Bonis sur reprises d'emballages consignés	7085 - Ports et frais accessoires facturés aux clients
7087 - Ventes de publications	7087 - Hébergements et restauration
7088 - Autres produits d'activités annexes	7088 - Autres produits d'activités annexes
709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement	709 - Rabais, remises et ristournes accordés par l'établissement
	7091 - Sur ventes de produits finis
	7092 - Sur ventes de produits intermédiaires
	7093 - Sur ventes de produits résiduels
	7094 - Sur travaux
	7095 - Sur études
	7096 - Sur prestations de services
	7097 - Sur ventes de marchandises
	7098 - Sur produits des activités annexes
71 - PRODUCTION STOCKÉE (OU DÉSTOCKAGE)	71 - PRODUCTION STOCKÉE (VARIATION DE L'EXERCICE)
713 - En-cours de production de biens	713 - Variation des stocks (en-cours de production, produits)
7131 - Produits en cours	
71310 - Stock final	
71319 - Stock initial	
7133 - Variation des en-cours de production de biens	7133 - Variation des en-cours de production de biens
7134 - Variation des en-cours de productions de services	7134 - Variation des en-cours de production de services
7135 - Travaux en cours	7135 - Variation des stocks de produits
72 - PRODUCTION IMMOBILISÉE	72 - PRODUCTION IMMOBILISÉE
721 - Immobilisations incorporelles	
722 - Immobilisations corporelles	
724 - Immobilisations incorporelles (à subdiviser comme le compte 20)	724 - Production immobilisée. Immobilisations incorporelles (à subdiviser comme le compte 20)
725 - Immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 21)	725 - Production immobilisée. Immobilisations corporelles (à subdiviser comme le compte 21)

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION	74 - SUBVENTIONS D'EXPLOITATION
741 - Etat	741 - Etat
7411 - Ministères de tutelle – Fonctionnement général et pédagogique	7411 - Ministère de tutelle
7412 – Ministère de tutelle - Recherche	
7413 - Ministères de la Recherche et de l'Industrie	
7415 - Ministères autres que de tutelle	
7418 – Autres ministères	7418 – Autres ministères
	74186 - Participation de l'Etat à la rémunération des objecteurs de conscience
	74188 - Autres
744 - Collectivités et organismes publics et parapublics	744 - Collectivités publiques et organismes internationaux
7442 – Subventions de la région	7442 – Subventions de la région
7443 – Subventions du département	7443 – Subventions du département
7444 – Subventions des communes et groupement de communes	7444 – Subventions des communes et groupements de communes
7445 - CNASEA	7445 - CNASEA
74451 - Rémunération CNASEA au titre des CES	74451 - Rémunération CNASEA au titre des CES
74452 - Frais de formation CNASEA au titre des CES	74452 - Frais de formation CNASEA au titre des CES
	74453 - Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois-jeunes
	74454 – Aide de l'Etat versée par le CNASEA au titre des emplois consolidés
	7446 – Subventions Union Européenne
	7447 – Subventions d'organismes internationaux
7448 – Subventions d'autres organismes	7448 – Subventions d'autres collectivités publiques et organismes internationaux
746 - Dons et legs	746 - Dons et legs
748 - Autres subventions d'exploitation	748 - Autres subventions d'exploitation
7481 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage	7481 - Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage
7488 – Subventions diverses	7488 - Autres
75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE	75 - AUTRES PRODUITS DE GESTION COURANTE
751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires	751 - Redevances pour concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires
	7511 - Redevances pour concession, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires
	7516 - Droits d'auteur et de reproduction
	7518 - Autres droits et valeurs similaires
752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles	752 - Revenus des immeubles non affectés aux activités de l'établissement
755 - Produits sur conventions et autres ressources affectées	755 - Quote-part de résultats sur opérations faites en commun (GIE)
	757 - Produits spécifiques
758 – Produits divers de gestion courante	758 - Produits divers de gestion courante
	7581 - Frais de gestion sur ressources affectées
7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs	7583 - Produits de gestion courante provenant de l'annulation de dépenses des exercices antérieurs
7587 – Contributions reçues et produits de prestations internes	7584 - Frais de poursuite et de contentieux
75871 – Participation forfaitaire – formation continue - recherche	
75872 – Prestations internes sur factures	
	7588 - Autres
76 - PRODUITS FINANCIERS	76 - PRODUITS FINANCIERS
761 - Produits de participation	761 - Produits de participations
	7611 - Revenus des titres de participation
	7616 - Revenus sur autres formes de participation
	7617 - Revenus des créances rattachées à des participations
762 - Produits des autres immobilisations financières	762 - Produits des autres immobilisations financières
	7621 - Revenus des titres immobilisés
	7624 - Revenus des prêts
	7627 - Revenus des créances immobilisées
763 - Revenus des autres créances	763 - Revenus des autres créances
	7638 - Revenus sur créances diverses

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
764 – Revenus des valeurs mobilières de placement	764 – Revenus des valeurs mobilières de placement
765 – Escomptes obtenus	765 – Escomptes obtenus
766 - Gains de change	766 - Gains de change
767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement	767 - Produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement
768 - Autres produits financiers	768 - Autres produits financiers
7683 - Produits financiers provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs	
77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS	77 - PRODUITS EXCEPTIONNELS
771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion de l'exercice	771 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion
7711 – Débits et pénalités perçus sur achats et sur ventes	7711 - Débits et pénalités perçus sur achats et ventes
	7712 - Dégrevements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)
7713 - Libéralités reçues	7713 - Libéralités reçues
7714 – Rentrées sur créances amorties	7714 - Intérêts issus d'arrêtés de débits
7715 – Subvention d'équilibre	7715 - Condamnations pécuniaires prononcées par le juge des comptes
	7716 - Recouvrements sur créances admises en non-valeur
7717 – Dégrevements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)	7717 - Dettes atteintes par la prescription quadriennale
7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion de l'exercice	7718 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion de l'exercice
	77181 – Subvention d'équilibre
	77182 - Produits exceptionnels provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs
77183 – Produits exceptionnels provenant de l'annulation des mandats des exercices antérieurs	
774 - Produits exceptionnels sur opérations de gestion des exercices antérieurs	
7743 - Produits exceptionnels provenant de l'annulation de mandats des exercices antérieurs	
7745 - Rentrées sur créances admises en non-valeur	
7746 - Dettes atteintes par la déchéance quadriennale	
7747 - Dégrevements d'impôts (autres qu'impôts sur les bénéfices)	
7748 - Autres produits exceptionnels sur opérations de gestion des exercices antérieurs	
775 - Produits des cessions d'éléments d'actif	775 - Produits des cessions d'éléments d'actif
7751 - Immobilisations incorporelles	7751 - Immobilisations incorporelles
7752 - Immobilisations corporelles	7752 - Immobilisations corporelles
7756 - Immobilisations financières	7756 - Immobilisations financières
7758 - Autres éléments d'actif	7758 - Autres éléments d'actif
	776 - Produits issus de la neutralisation des amortissements
777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice	777 - Quote-part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice
778 - Autres produits sur opérations exceptionnelles en capital	778 - Autres produits exceptionnels
78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS	78 - REPRISES SUR AMORTISSEMENTS ET PROVISIONS
781 - Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)	781 - Reprises sur amortissements et provisions (à inscrire dans les produits d'exploitation)
7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations	7811 - Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles et corporelles
78111 - Immobilisations incorporelles	78111 - Immobilisations incorporelles
78112 - Immobilisations corporelles	78112 - Immobilisations corporelles
7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation	7815 - Reprises sur provisions pour risques et charges d'exploitation
7816 – Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles	7816 - Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations incorporelles et corporelles
78161 - Immobilisations incorporelles	78161 - Immobilisations incorporelles
78162 - Immobilisations corporelles	78162 - Immobilisations corporelles
7817 - Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants	7817 - Reprises sur provisions pour dépréciation des actifs circulants
	78171 – Stocks et en-cours
	78172 - Créances

ANNEXE N° 1 (suite)

Ancienne nomenclature	Nouvelle nomenclature
786 - Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits financiers)	786 - Reprises sur provisions pour risques (à inscrire dans les produits financiers)
7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financiers	7865 - Reprises sur provisions pour risques et charges financiers
7866 - Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers	7866 - Reprises sur provisions pour dépréciation des éléments financiers
	78662 - Immobilisations financières
	78665 - Valeurs mobilières de placement.
787 - Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)	787 - Reprises sur provisions (à inscrire dans les produits exceptionnels)
7875 - risques et charges exceptionnels	7875 - Reprises sur provisions pour risques et charges exceptionnels
	7876 - Reprises sur provisions pour dépréciations exceptionnelles
79 - TRANSFERTS DE CHARGES	79 - TRANSFERTS DE CHARGES
791 - Transferts de charges à des comptes de bilan (autres que les comptes d'immobilisations)	791 - Transferts de charges d'exploitation
796 - Transferts de charges imputables à d'autres comptes de charges	796 - Transferts de charges financières
797 - Transferts de charges exceptionnelles	797 - Transferts de charges exceptionnelles
	classe 8 - comptes spéciaux
	80 - ENGAGEMENTS HORS BILAN
	801 - Engagements donnés par l'établissement
	8011 - Avals, cautions, garanties
	8016 - Redevances crédit-bail restant à courir
	80161 - Crédit-bail mobilier
	80165 - Crédit-bail immobilier
	8018 - Autres engagements donnés
	802 - Engagements reçus par l'établissement
	8021 - Avals, cautions, garanties
	8026 - Engagements reçus pour utilisation en crédit-bail
	80261 - Crédit-bail mobilier
	80265 - Crédit-bail immobilier
	8028 - Autres engagements reçus
	803 - Autorisations de programmes
	804 - Engagements juridiques
	805 - Crédits de paiement
	806 - Engagements comptables annuels
	807 - Mandatements
	808 - Financements pluriannuels
	8081 - Prévision annuelle du financement
	8082 - Constatation des droits pluriannuels
	8083 - Constatation de la part annuelle du financement
	8084 - Encaissement attendu
	809 - Contrepartie des engagements
	8091 - Donnés par l'établissement
	8092 - Reçus par l'établissement
	86 - VALEURS INACTIVES
	861 - Comptes de position : titres et valeurs en portefeuille
	862 - Comptes de position : titres et valeurs chez les correspondants
	863 - Comptes de prise en charge
	88 - RÉSULTAT EN INSTANCE D'AFFECTATION (FACULTATIF)
	89 - BILAN (FACULTATIF)
	890 - Bilan d'ouverture
	891 - Bilan de clôture

ANNEXE N° 2 : État de concordance des postes du bilan pour le passage à la nouvelle nomenclature comptable

Pour les comptes de bilan, le passage d'une nomenclature à l'autre doit être effectué selon les modalités suivantes :

- les soldes créditeurs des comptes de la nomenclature 1986 sont repris en balance d'entrée au crédit des comptes de la nouvelle nomenclature ;
- les soldes débiteurs des comptes de la nomenclature 1986 sont repris en balance d'entrée au débit des comptes de la nouvelle nomenclature.

Cas particulier du compte 102 « Biens mis à disposition de l'établissement » :

Dorénavant, le nouveau compte 102 aura :

- à son crédit le montant des biens remis en dotation ou en affectation ;
- à son débit le montant des amortissements neutralisés pratiqués sur les biens remis en dotation et en affectation pour lesquels l'établissement n'a pas la charge du renouvellement.

Pour le passage de la nomenclature 1986 à la nomenclature 2001, est porté :

- au crédit du compte 102 le solde créditeur des différentes subdivisions du compte 102 (ancienne nomenclature) correspondant aux biens remis en dotation ou en affectation à l'établissement.
- au débit du compte 102 le montant des dépréciations pratiqués antérieurement sur ces biens et figurant au compte 1069.

Il est à noter que ce montant peut ne pas correspondre à la totalité du solde débiteur du compte 1069, si l'établissement a pratiqué la dépréciation sur des biens qui auraient dû faire l'objet d'un amortissement réel.

le solde constituant ainsi la balance d'entrée des subdivisions du compte 102.

Cas particulier du compte 106 « Réserves »

Certains EPSCP ont pu procéder à tort à la dépréciation d'immobilisations acquises qui auraient normalement dû faire l'objet d'un amortissement. De la même façon, la reprise des subventions d'investissement ayant financé en totalité ou en partie l'acquisition de ces biens n'a pas été effectuée.

Il convient alors de reconstituer les opérations qui auraient dû être enregistrées.



Rétablissement de l'amortissement des biens

Dans le cas de la dépréciation, l'écriture suivante a été constatée :

Débit 1069 par Crédit 28bis.

La constatation de l'amortissement aurait induite l'écriture suivante :

Débit compte 68 par Crédit 28

Cette écriture aurait eu pour effet de diminuer le résultat, donc les réserves.

Le changement de nomenclature, et la fin de la procédure de la dépréciation, permet de rétablir les réserves et de soustraire des réserves la part correspondant aux amortissements qui auraient dû être pratiqués sur les biens immobilisés.

En conséquence, la partie du solde débiteur du compte 1069, correspondant à ces amortissements, est portée au débit du compte 10682 « Réserves facultatives ».

ANNEXE N° 2 (suite)

☞ Reprise des subventions d'investissement au compte de résultat ou « amortissement des subventions »

La constatation de la réintégration au compte de résultat des subventions d'investissement aurait induite l'écriture suivante :

Débit compte 139 par Crédit 777

Cette écriture aurait eu pour effet de majorer le résultat, donc les réserves.

Il y a donc lieu de rétablir le niveau des réserves engendré par la réintégration des subventions d'équipement.

En conséquence est porté le montant correspondant à la quote-part des subventions amorties :

- au crédit du compte 10682 « Réserves facultatives » ;
- et au débit du 139 « Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat ».

Enfin, pour les subventions totalement amorties, il y a lieu de les sortir du bilan.

Le rétablissement des amortissements et la reprise des subventions d'investissement permet de constituer la balance d'entrée du compte 10682 Réserves facultatives.

Avertissement

Les procédures de rectifications préconisées ci-dessus sont exceptionnelles et doivent être uniquement utilisées lors de ce changement de nomenclature, c'est à dire lors du passage entre le bilan de sortie de l'exercice 2000 et le bilan d'entrée de l'exercice 2001.

En effet, il est rappelé que le plan comptable général 1999 prévoit dans son article 311-7 que « les corrections d'écritures résultant d'erreurs, d'omissions matérielles, d'interprétations erronées ou de l'adaptation d'une méthode comptable non admise, sont comptabilisées dans le résultat de l'exercice au cours duquel elles ont été constatées ; l'incidence, après impôt, des corrections d'erreurs significatives est présentée sur une ligne séparée du compte de résultat, sauf lorsqu'il s'agit de corriger une écriture ayant été directement imputée sur les capitaux propres. »

En revanche, et conformément au principe posé par l'article 531-1 du plan comptable général 1999, il convient de justifier l'ensemble des rectifications au sein de l'annexe des comptes relatifs à l'exercice 2001, ce qui aura notamment pour objet de justifier les différences entre la balance de sortie de l'exercice 2000 et la balance d'entrée de l'exercice 2001.

ANNEXE N° 2 (suite)

TABLEAU DE CONCORDANCE

Le tableau ci-après établit la concordance entre les deux nomenclatures, pour les seuls comptes modifiés, supprimés ou créés.

31 décembre 2000			1er janvier 2001		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
CLASSE 1			CLASSE 1		
102 Apports			102 Biens mis à disposition des établissements 103 Biens remis en pleine propriété aux établissements		
1021 Dotation			1021 Dotation <i>et ses subdivisions</i> 1031 Fonds propres		
1022 Complément de dotation (État)			1022 Complément de dotation (État) <i>et ses subdivisions</i> 1032 Autres compléments de dotation - Etat		
1023 Complément de dotation (organismes autres que l'État)			1023 Complément de dotation - Autres organismes <i>et ses subdivisions</i> 1033 Autres compléments de dotation - Autres organismes		
1025 Dons et legs en capital			1035 Dons et legs en capital		
1027 Affectation			1027 Affectation <i>et ses subdivisions</i>		
106 Réserves			106 Réserves		
1068 Autres réserves			1068 Autres réserves		
10681 Réserves de propre assureur			10681 Réserves de propre assureur		
10682 Réserves facultatives 106821 Établissement 106824 Services spéciaux			10682 Réserves facultatives		
1069 Dépréciation de l'actif pour partie			10211 Biens remis en dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement 10221 Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement 10231 Biens remis en complément de dotation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 2000			1er janvier 2001		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
1069 Dépréciation de l'actif (suite) pour première partie			10271 Biens remis en affectation et dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement		
1069 Dépréciation de l'actif (suite) pour seconde partie			10682 Réserves facultatives		
110 Report à nouveau (solde créditeur) 1101 Établissement 1104 Services spéciaux			110 Report à nouveau (solde créditeur)		
119 Report à nouveau (solde débiteur) 1191 Établissement 1194 Services spéciaux			119 Report à nouveau (solde débiteur)		
120 Résultat net de l'exercice (solde créditeur) 1201 Établissement 1204 Services spéciaux			120 Résultat net de l'exercice (solde créditeur)		
129 Résultat net de l'exercice (solde débiteur) 1291 Établissement 1294 Services spéciaux			129 Résultat net de l'exercice (solde débiteur)		
			1316 Union Européenne		
1318 Autres subventions d'équipement reçues 13181 Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage			1318 Autres		
139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat			139 Subventions d'investissement inscrites au compte de résultat		
			13916 Union européenne		
13918 Autres subventions d'équipement reçues 139181 Produits des versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage			13918 Autres subventions d'investissement		
151 Provisions pour risques			151 Provisions pour risques 1511 Provisions pour litiges 1515 Provisions pour pertes de change 1518 Autres provisions pour risques		
1571 Provisions pour grosses réparations			1572 Provisions pour grosses réparations		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 2000			1er janvier 2001		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
158 Autres provisions pour risques et charges			158 Autres provisions et charges 1582 Provisions pour charges sociales et fiscales sur congés à payer		
			164 Emprunts auprès des établissements de crédit		
165 Dépôts et cautionnements reçus			165 Dépôts et cautionnements reçus 1651 Dépôts 1655 cautionnements		
CLASSE 2			CLASSE 2		
			201 Frais d'établissement		
205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires			205 Concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, logiciels, droits et valeurs similaires 2053 Logiciels 20531 Logiciels acquis ou sous-traités 20532 Logiciels créés 2058 Autres concessions et droits similaires, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires		
			206 Droit au bail		
215 Installations techniques, matériels et outillage 2154 Installations techniques, matériels et outillage 21546 Installations techniques, matériels et outillage affectés ou remis en dotation 21547 Installations techniques, matériels et outillage acquis 21548 Autres Installations techniques, matériels et outillage			215 Installations techniques, matériels et outillage 2153 Matériel scientifique 21536 Matériel scientifique affecté ou remis en dotation 21537 Matériel scientifique acquis 21538 Autre Matériel scientifique 2154 Matériel d'enseignement 21546 Matériel d'enseignement affecté ou remis en dotation 21547 Matériel d'enseignement acquis 21548 Autre matériel d'enseignement		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 2000			1er janvier 2001		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
215 (suite)			2155 Outillage 21556 Outillage affecté ou remis en dotation 21557 Outillage acquis 21558 Autre outillage 2157 Agencements et aménagements du matériel et outillage 21576 Agencements et aménagements du matériel et outillage affecté ou remis en dotation 21577 Agencements et aménagements du matériel et outillage acquis 21578 Autres agencements et aménagements du matériel et outillage		
216 Collections			216 Collections 2161 Collections de documentation 21616 Collections affectées ou remises en dotation 21617 Collections acquises 21618 Autres 2164 Collections littéraires, scientifiques, artistiques 21646 Collections littéraires, scientifiques, artistiques affectées ou remises en dotation 21647 Collections littéraires, scientifiques, artistiques acquises 21648 Autres Collections littéraires, scientifiques		
218 Autres immobilisations corporelles			218 Autres immobilisations corporelles		
2181 Installations générales, agencements et aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou affectataire ou qu'il n'a pas reçues en dotation)			2181 Installations générales, agencements et aménagements divers (dans des constructions dont l'établissement n'est pas propriétaire ou affectataire ou qu'il n'a pas reçues en dotation) 21816 Installations générales, agencements et aménagements divers affectés ou remis en dotation		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 2000			1er janvier 2001		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
2181 (suite)			21817 Installations générales, agencements et aménagements divers acquis 21818 Autres installations générales, agencements et aménagements divers		
2182 Matériel de transport			2182 Matériel de transport 21826 Matériel de transport affecté ou remis en dotation 21827 Matériel de transport acquis 21828 Autre matériel de transport		
2183 Matériel de bureau et informatique			2183 Matériel de bureau 21836 Matériel de bureau affecté ou remis en dotation 21837 Matériel de bureau acquis 21838 Autre matériel de bureau 2187 Matériel informatique 21876 Matériel informatique affecté ou remis en dotation 21877 Matériel informatique acquis 21878 Autre matériel informatique		
2184 Mobilier			2184 Mobilier 21846 Mobilier affecté ou remis en dotation 21847 Mobilier acquis 21848 Autre mobilier		
			2185 Cheptel		
2186 Emballages récupérables identifiables			2186 Emballages récupérables		
2188 Divers			2188 Matériels divers 21886 Matériels divers affectés ou remis en dotation 21887 Matériels divers acquis 21888 Autres matériels divers		
23 Immobilisations en cours			23 Immobilisations en cours		
			2314 Constructions sur sol d'autrui		
			232 Immobilisations en cours 2325 Logiciels 23251 Logiciels sous-traités 23252 Logiciels créés		
237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles			237 Avances et acomptes versés sur immobilisations incorporelles 2371 Avances versées sur immobilisations incorporelles 2372 Acomptes versés sur immobilisations incorporelles		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 2000			1er janvier 2001		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles 2382 Terrains 2383 Constructions 2385 Installations techniques, matériels et outillages 2388 Autres immobilisations corporelles			238 Avances et acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles 2381 Avances versées sur commandes d'immobilisations corporelles 23812 Terrains 23813 Constructions 23814 Constructions sur sol d'autrui 23815 Installations techniques, matériel et outillage 23818 Autres immobilisations corporelles 2382 Acomptes versés sur commandes d'immobilisations corporelles 23822 Terrains 23823 Constructions 23824 Constructions sur sol d'autrui 23825 Installations techniques, matériels et outillages 23828 Autres immobilisations corporelles		
267 Créances rattachées à des participations			267 Créances rattachées à des participations 2671 Créances rattachées à des participations (groupe) 2674 Créances rattachées à des participations (hors groupe) 2676 Avances consolidables 2677 Autres créances rattachées à des participations		
271 Titres immobilisés (droit de propriété)			271 Titres immobilisés (droit de propriété) 2711 Actions 2718 Autres titres		
272 Titres immobilisés (droit de créance)			272 Titres immobilisés (droits de créance) 2721 Obligations 2722 Bons 2728 Autres		
274 Prêts à des établissements publics			274 Prêts 2741 Prêts étudiants 2748 Autres prêts		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 2000			1er janvier 2001		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
277 Autres créances immobilisées			276 Autres créances immobilisées		
2778 Intérêts courus			2761 Créances diverses		
280bis Dépréciations des immobilisations incorporelles			2768 Intérêts courus		
			283 Amortissements des immobilisations incorporelles dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement éventuellement		
			280 si pratique à tort de la dépréciation		
281 bis Dépréciation des immobilisations corporelles <i>et ses subdivisions</i>			284 Amortissements des immobilisations corporelles dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement <i>et ses subdivisions</i> et éventuellement		
			281 si pratique à tort de la dépréciation		
297 Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières			297 Provisions pour dépréciation des autres immobilisations financières		
2974 Prêts à des établissements publics			2974 Prêts		
			29741 Prêts étudiants		
			29748 Autres prêts		
CLASSE 3			CLASSE 3		
31 – Matières premières (et fournitures)			31 Matières premières et fournitures		
311 – Denrées			317 Fournitures A, B, C		
312 – Matière A			311 Matière A		
313 – Matière B			312 Matière B		
32 Autres approvisionnements			32 Autres approvisionnements		
321 Matières et fournitures consommables			321 Matières consommables		
3211 Combustibles			3221 Combustibles		
3212 Carburants et lubrifiants			3211 Carburants		
3213 Matières et fournitures - services techniques			3223 Fournitures d'atelier		
			3224 Fournitures de magasin		
			3225 Fournitures de bureau		
3215 Linge et vêtements – produits d'entretien			3222 Produits d'entretien		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 2000			1er janvier 2001		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
3217 Fournitures d'enseignement et de recherche			3228 Autres fournitures consommables		
3218 Autres matières et fournitures consommables					
			37 Stocks de marchandises		
			371 Marchandise A		
			372 Marchandise B		
CLASSE 4			CLASSE 4		
401 Fournisseurs			401 Fournisseurs		
4011 Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations - Exercice précédent			4011 Fournisseurs - Exercices antérieurs		
4012 Fournisseurs - Achats de biens ou de prestations - Exercice courant			4012 Fournisseurs - Exercice courant		
40121 Achats – factures datées de l'exercice précédent					
40122 Achats – factures datées de l'exercice courant					
404 Fournisseurs d'immobilisations			404 Fournisseurs d'immobilisations		
4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent			4041 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice précédent		
4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant			4042 Fournisseurs d'immobilisations - Exercice courant		
40421 Achats – factures datées de l'exercice précédent					
40422 Achats – factures datées de l'exercice courant					
4046 Garanties constituées par les titulaires de marchés			4047 Fournisseurs d'immobilisations - Retenues de garantie et oppositions		
4047 Retenues de garantie et oppositions					
			405 Fournisseurs d'immobilisations - Effets à payer		
408 Fournisseurs – Factures non parvenues			408 Fournisseurs - Factures non parvenues		
			4081 Fournisseurs		
			4084 Fournisseurs d'immobilisations		
			4088 Fournisseurs – intérêts courus		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 2000			1er janvier 2001		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
409 Fournisseurs débiteurs 4091 Avances et acomptes versés sur commandes			409 Fournisseurs débiteurs 4091 Avances et acomptes versés sur commandes 40911 avances versées sur commandes 40912 acomptes versés sur commandes		
411 Clients divers			411 Clients divers 4111 Clients - Exercices antérieurs 4112 Clients divers - Exercice courant 4117 Retenues de garantie		
412 Étudiants			412 Étudiants 4121 Étudiants – exercices antérieurs 4122 Étudiants – exercice courant		
419 Clients et étudiants créditeurs			419 Clients créditeurs		
4191 Clients - Avances et acomptes reçus 41911 Bourses 41918 Autres			4191 Clients - Avances et acomptes reçus sur commandes en cours 4192 Étudiants – avances et acomptes reçus 4196 Clients – dettes pour emballages et matériels consignés 4197 Clients et étudiants – autres avoirs 4198 Clients – rabais, remises, ristournes à accorder et autres avoirs à établir		
421 Rémunérations dues au personnel			421 Rémunérations dues au personnel 4211 Exercice antérieurs 4212 Exercice courant		
429 Déficits et débits des comptables et des régisseurs			429 Déficits et débits des comptables et des régisseurs		
4291 Déficits constatés 42911 Comptables 42912 Régisseurs 4292 Débits 42921 Comptables 42922 Régisseurs			4291 Déficits constatés 4294 Débits émis par arrêté du ministre 42941 Comptables 42942 Régisseurs		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 2000			1er janvier 2001		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
4292(suite)			4295 Débets émis par jugement ou arrêt du juge des comptes 42951 Comptables 42952 Régisseurs		
431 Sécurité sociale			431 Sécurité sociale 4311 Charges de sécurité sociales		
4373 Contribution sociale généralisée			4312 Contribution sociale généralisée		
441 État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir			441 État et autres collectivités publiques - Subventions à recevoir		
4411 Etat			44111 Subventions d'investissement - Etat 44171 Subvention d'exploitation - Etat		
4412 Régions			44112 Subventions d'investissement - Régions 44172 Subvention d'exploitation - Régions		
4418 Autres			4411 Subventions d'investissement 44113 Départements 44114 Communes et groupement de communes 44115 Autres collectivités et établissements publics 44116 Union européenne 44117 Autres organismes 4417 Subvention d'exploitation 44173 Départements 44174 Communes et groupement de communes 44175 Autres collectivités et établissements publics 44176 Union européenne 44177 Autres organismes 4418 Subvention d'équilibre		
443 Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux			443 Opérations particulières avec l'État, les collectivités publiques et les organismes internationaux 4431 Créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 2000			1er janvier 2001		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
443 (suite)			4435 Opérations particulières avec le CNASEA 44351 Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-solidarité 44353 Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-jeune 44354 Aide de l'État versée par le CNASEA au titre des contrats emploi-consolidé 4438 Intérêts courus sur créance sur l'État résultant de la suppression de la règle du décalage d'un mois en matière de TVA		
445 Taxes sur le chiffre d'affaires			445 État - Taxes sur le chiffre d'affaires		
4451 TVA déductible			4456 TVA déductible 44562 TVA déductible sur immobilisations 445621 TVA déductible sur immobilisations France 445622 TVA déductible sur immobilisations intra-communautaires 445623 TVA déductible sur immobilisations - Autres pays 44566 TVA déductible sur autres biens et services 445661 TVA déductible sur autres biens et services France 445662 TVA déductible sur autres biens et services intra-communautaires 445662 TVA déductible sur autres biens et services - Autres pays		
4455 TVA à décaisser			4455 TVA à décaisser		
4458 TVA à régulariser ou en attente			4458 TVA à régulariser ou en attente 44581 Acomptes - Régime simplifié d'imposition 44583 Remboursement de TVA demandé 44584 TVA récupérée d'avance 44587 TVA sur facturation à établir		

ANNEXE N° 2 (suite)

31 décembre 2000			1er janvier 2001		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
4471 Contribution au remboursement de la dette sociale			4313 Contribution au remboursement de la dette sociale		
452 à 454 Services à comptabilité distincte			185 Opérations de trésorerie inter-services		
461 Créances sur cessions d'immobilisations et de valeurs mobilières de placement			462 Créances sur cessions d'immobilisations		
			465 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement		
463 Autres comptes débiteurs - ordres de recettes à recouvrer			463 Autres comptes débiteurs - Ordres de recettes ou ordres de reversement à recouvrer		
			4631 Exercices antérieurs		
			4632 Exercice courant		
4661 Autres comptes créditeurs - mandats à payer			4661 Autres comptes créditeurs Mandats à payer		
			46611 Exercices antérieurs		
			46612 Exercice courant		
4662 Taxe d'apprentissage			4674 Taxe d'apprentissage		
4668 Ordres de paiement			4668 Avis de paiement		
4728 Autres dépenses à régulariser			4728 Autres dépenses à régulariser		
			4729 Dépenses dont le paiement est différé		
473 Recettes et dépenses à transférer			473 Recettes et dépenses à transférer		
4731 Recettes à transférer			4731 Recettes à transférer		
			47311 Sécurité sociale étudiante		
			47312 Mutuelles		
			47314 Médecine préventive		
			47315 Droits des bibliothèques universitaires non rattachées à l'établissement		
			47318 Autres recettes à transférer		
476 Différences de conversion sur opérations en devises - Actif			476 Différences de conversion sur opérations en devises - Actif		
			4761 Diminution des créances		
			4762 Augmentation des dettes		
			4768 Différences compensées par couverture de change		

ANNEXE N° 2 (suite et fin)

31 décembre 2000			1er janvier 2001		
COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur	COMPTES	Solde débiteur	Solde créditeur
477 Différences de conversion sur opérations en devises - Passif			477 Différences de conversion sur opérations en devises – Passif 4771 Augmentation des créances 4772 Diminution des dettes 4778 Différences compensées par couverture de change		
478 Indemnités à recevoir pour sinistres			478 Autres comptes transitoires		
491 Provisions pour dépréciation financière des comptes de clients et étudiants.			491 Provisions pour dépréciation financière des comptes de clients et étudiants 4911 Clients divers 4912 Etudiants		
496 Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers			496 Provisions pour dépréciation des comptes de débiteurs divers 4962 Créances sur cessions d'immobilisations 4965 Créances sur cessions de valeurs mobilières de placement 4967 Autres comptes débiteurs ou créditeurs		
508 Autres valeurs mobilières de placement conférant un droit de créance			508 Autres valeurs mobilières et créances assimilées 5081 Autres valeurs mobilières 5088 Intérêts courus sur obligations, bons et valeurs assimilées		
511 Coupons échus, chèques et effets à l'encaissement			511 Valeurs à l'encaissement		
5118 Effets impayés			5117 Chèques impayés		
512 Banques			512 Banques 5121 Compte en monnaie locale 5124 Compte en monnaies étrangères		
517 Compte courant 5171 Caisse de dépôts et consignations			517 Autres organismes financiers		
532 Bons UNESCO			Ce compte ne devrait pas présenter de solde		
546 Avances à l'UGAP			4092 Avances à l'UGAP		

ANNEXE N° 3 : Avis n°99-12 du 7 décembre 1999 relatif au plan commenté des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel

Le Conseil national de la comptabilité a été saisi par la Direction générale de la comptabilité publique du projet de plan comptable des établissements publics à caractère scientifique, culturel et professionnel dont le statut est proche de celui des établissements publics nationaux à caractère administratif.

L'assemblée plénière du Conseil national de la comptabilité, réunie le 7 décembre 1999, émet un avis favorable sur les dispositions comptables contenues dans le projet qui lui est soumis.

Ce projet est conforme au plan comptable général sous le bénéfice :

- des adaptations approuvées par l'avis du Conseil national de la comptabilité n° 98-03 du 17 février 1998 relatif au plan comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif,
- des adaptations et compléments suivants.

1. Inscription à l'actif et amortissement des collections de documentation

Compte tenu de leur nature, les collections de documentation mises à la disposition des enseignants, élèves et personnels administratifs constituent des immobilisations amortissables. Ce changement ne s'applique qu'aux dépenses engagées à partir de l'exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2001.

2. Comptabilisation des indemnités pour enseignements complémentaires

Les indemnités pour enseignements complémentaires versées aux personnels titulaires de l'État affectés ou non à l'établissement et aux personnalités extérieures recrutées en tant que chargées d'enseignement vacataires et agents temporaires vacataires sont inscrites au débit du compte 642 « Cours complémentaires » créé à cet effet pour en assurer le suivi budgétaire et comptable.

3. Comptabilisation de la rémunération des emplois gagés sur formation continue créés en 1974

Le remboursement à l'État de la rémunération des emplois gagés sur formation continue créés en 1974 constituant une charge de l'établissement est comptabilisé au débit du compte 643 « Emplois gagés sur formation continue » créé à cet effet.

4. Suivi des financements pluriannuels dans un compte d'engagements (classe 8)

La prise en charge des recettes pluriannuelles, la prévision, la réalisation, l'encaissement des recettes annuelles et les modifications budgétaires intervenues sont retracés dans les subdivisions du compte 808 « Financements pluriannuels » créé à cet effet.

5. Description dans l'annexe du coût de fonctionnement du personnel dont dispose l'établissement

Afin de déterminer le coût de fonctionnement du personnel dont dispose l'établissement, les informations suivantes doivent être mentionnées dans l'annexe :

- le coût des personnels titulaires de l'État non comptabilisé dans les charges de personnel,
- le coût des personnels supportés par l'établissement.

ANNEXE N° 4 : Avis n° 98-03 du 17 février 1998 relatif au plan comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif

Le Conseil national de la comptabilité a été saisi par la direction de la Comptabilité publique, sur le projet de plan comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif (EPNA).

Ce projet de plan comptable est une révision du plan actuel en vigueur depuis 1982. Il se rapproche des règles du plan comptable général (PCG), sous réserve des aménagements liés au statut des établissements publics nationaux à caractère administratif. En effet, ces personnes morales de droit public, dotées de l'autonomie financière et juridique, créées par une loi ou un décret, pour exercer des missions spécifiques, sont soumises aux règles de la comptabilité publique posées par le décret du 29 décembre 1962.

Ces adaptations portent sur les points suivants :

1 - Comptabilisation des biens remis à l'EPNA

Pour assurer la mission de service public qui lui a été confiée, l'établissement dispose de biens qui lui sont remis soit en jouissance, soit en pleine propriété.

1. 1. Les biens remis en jouissance

Ces biens, mis à disposition par l'État, sans transfert de propriété, sont inscrits à l'actif du bilan au compte d'immobilisations approprié, afin de permettre à l'État, qui ne les valorise pas individuellement au sein de sa comptabilité, de les suivre de manière déconcentrée et à l'établissement, d'apprécier la réalité économique de sa gestion.

La contrepartie de ces biens s'inscrit au passif du bilan au compte 102 « Biens mis à disposition ».

Afin d'identifier en comptabilité l'organisme débiteur de la charge du renouvellement du bien, ce compte 102 est aménagé au moyen des subdivisions nécessaires.

1. 2. Les biens remis en pleine propriété

Conformément aux règles du PCG, ils sont inscrits à l'actif au compte d'immobilisations approprié. La contrepartie est inscrite au passif au compte 103 « Biens remis en pleine propriété ».

2. Comptabilisation des amortissements relatifs aux biens mis à disposition non renouvelables par l'EPNA

L'instruction M 91 retient un principe général d'amortissement défini par l'article 14 alinéa 2 du code du commerce qui dispose que « même en cas d'absence ou d'insuffisance de bénéfice, il doit être procédé aux amortissements et provisions nécessaires ».

Pour l'appréciation de la situation économique et de la gestion, ce principe s'applique dans tous les cas.

Toutefois, lorsque la charge du renouvellement du bien mis à disposition n'incombe pas à l'EPNA, celui-ci n'a pas à supporter la charge d'amortissement. La neutralisation de celle-ci s'opère alors par l'écriture suivante : le compte 102 « Biens mis à disposition » est débité et le compte 776 « Produits issus de la neutralisation des amortissements » est crédité.

ANNEXE N° 4 (suite)

3. Comptabilisation des engagements

L'agent comptable tient une comptabilité des engagements, conforme aux règles du PCG, qui retrace les droits et obligations dont les effets sur le montant ou la composition du patrimoine sont subordonnés à la réalisation de conditions ou d'opérations ultérieures. Ces engagements se comptabilisent dans les comptes suivants :

- le compte 801 « Engagements donnés par l'établissement »,
- le compte 802 « Engagements reçus par l'établissement,
- le compte 809 « contrepartie des engagements ».

Par ailleurs, pour décrire l'exécution des engagements pluriannuels auxquels procède l'établissement afin de réaliser sa politique d'intervention, il existe une comptabilité de programmes qui peut être tenue soit par l'ordonnateur soit par l'agent comptable. Les comptes suivants ont été créés à cet effet :

- 803 « Autorisations de programme »,
- 804 « Engagements juridiques »,
- 805 « Crédits de paiement »,
- 806 « Engagement comptable annuel »,
- 807 « Mandatement ».

4. Comptabilisation des opérations internes

Les transactions entre les différentes entités d'un établissement sont comptabilisées au compte 18 « Compte de liaison ». Celui-ci se substitue au compte 45 antérieurement utilisé, puisque, conformément au PCG, ce dernier ne doit retracer que les opérations relatives à un groupe de sociétés ou aux associés.

5. Comptabilisation des congés payés

L'utilisation des congés payés ne s'applique qu'aux droits des membres du personnel ayant un statut de droit privé et non à ceux ayant un statut de droit public en raison des spécificités qui s'y rattachent.

6. Contraintes liées au droit budgétaire

En raison des dispositions budgétaires, certaines opérations demandent un suivi particulier.

A cette fin, les comptes suivants ont été créés :

- les comptes 657 « Charges spécifiques » et 757 « Produits spécifiques » ;
- les comptes 4684 « produits à recevoir sur ressources affectées » et 4682 « Charges à payer sur ressources affectées » qui enregistrent à la signature de la convention les ressources affectées par un bailleur de fonds et qui se soldent au fur et à mesure du déroulement des opérations par une imputation aux comptes de charges et de produits appropriés ;
- le compte 4674 « Taxe d'apprentissage » qui enregistre les fonds reçus des entreprises ou des organismes collecteurs et qui se solde par une imputation au compte de produits après financement des actions d'apprentissage ou de formation correspondantes.

ANNEXE N° 4 (suite et fin)

7. Contraintes liées au droit comptable public

Le principe de la séparation des ordonnateurs et des comptables, ainsi que celui de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables publics nécessitent des procédures comptables spécifiques et donc une adaptation de la nomenclature telle que présentée dans le présent projet.



L'assemblée plénière du conseil national de la comptabilité, réunie le 17 février 1998, émet un avis favorable sur les dispositions comptables contenues dans le projet de plan comptable des établissements publics nationaux à caractère administratif.

ANNEXE N° 5 : Avis n° 2010-02 du 30 juin 2010 du Conseil de la normalisation des comptes publics relatif aux changements de méthodes comptables, changements d'estimations comptables et corrections d'erreurs dans les établissements publics nationaux relevant des instructions budgétaires, financières et comptables M 91 et M 93



Avis n° 2010-02
du 30 juin 2010
relatif aux changements de méthodes comptables,
changements d'estimations comptables
et corrections d'erreurs
dans les établissements publics nationaux
relevant des instructions
budgétaires, financières et comptables
M 9-1 et M 9-3

1. CHAMP D'APPLICATION	2
2. METHODES COMPTABLE.....	2
2.1. Définition des méthodes comptables	2
2.2. Choix et application des méthodes comptables	2
2.3. Changements de méthodes comptables	3
2.3.1. Définition	3
2.3.2. Application des changements de méthodes comptables.....	3
2.3.3. Retraitements liés aux changements de méthodes comptables.....	4
2.3.4. Information à fournir dans l'annexe.....	5
3.CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLE	6
3.1. Définition.....	6
3.2. Comptabilisation.....	6
3.3. Information à fournir dans l'annexe.....	8
4. CORRECTIONS D'ERREURS COMMISES AU COURS D'EXERCICES ANTERIEURS.....	8
4.1 Définition.....	8
4.2. Comptabilisation.....	9
4.2.1. Application retrospective	9
4.2.2. Limites à l'application rétrospective.....	9
4.2.3. Retraitements liés à une correction d'erreur	10
4.3 Information à fournir dans l'annexe.....	10
5. IMPRATICABILITÉ DE L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE ET DU RETRAITEMENT RÉTROSPECTIF	10
ANNEXE : illustration des corrections d'erreurs	

ANNEXE N° 5 (suite)



1. CHAMP D'APPLICATION

La présente norme doit être appliquée au choix et à l'application de méthodes comptables ainsi qu'au traitement comptable des changements de méthodes comptables, des changements d'estimations comptables et des corrections d'erreurs commises au cours d'un exercice antérieur des établissements publics nationaux relevant des instructions M 9-1 et M 9-3.

2. METHODES COMPTABLES

2.1 *Définition des méthodes comptables*

Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par les établissements publics nationaux concernés lors de l'établissement et de la présentation de leurs états financiers.

2.2 *Choix et application des méthodes comptables*

Les méthodes comptables des établissements publics nationaux doivent aboutir à des états financiers contenant des informations pertinentes et fiables sur les événements auxquels elles s'appliquent. Ces méthodes n'ont pas à être appliquées de manière obligatoire lorsque l'effet de leur application n'est pas significatif.

En l'absence d'une norme spécifiquement applicable à un événement, le producteur des comptes devra faire usage de jugement, sous le contrôle, le cas échéant, du certificateur, pour développer et appliquer une méthode comptable permettant d'obtenir des informations :

- (a) pertinentes pour les utilisateurs ayant des décisions économiques à prendre ;
- et
- (b) fiables, en ce sens que les états financiers :
 - (i) présentent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat ;
 - (ii) traduisent la réalité économique des événements et non pas simplement leur forme juridique ;
 - (iii) sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris ;
 - (iv) sont prudents ;
 - et
 - (v) sont complets dans tous leurs aspects significatifs.

ANNEXE N° 5 (suite)

*2.3 Changements de méthodes comptables 2.3.1***2.3.1.Définition**

Les établissements publics nationaux concernés ne doivent changer de méthodes comptables que si le changement :

(a) est imposé par une norme ;

ou

(b) s'il permet aux états financiers de fournir des informations fiables et plus pertinentes sur le patrimoine, la situation financière et le résultat.

Les utilisateurs d'états financiers des établissements publics nationaux concernés doivent être en mesure de les comparer dans le temps afin d'identifier les tendances de leur situation financière. Par conséquent, les mêmes méthodes comptables sont appliquées au sein de chaque exercice et d'un exercice à l'autre, à moins qu'un changement de méthodes comptables ne réponde à l'un des critères énoncés ci-dessus.

Ne constituent pas des changements de méthode comptable :

(a) l'application d'une méthode comptable à des événements différant en substance de ceux survenus précédemment ;

et

(b) l'application d'une nouvelle méthode comptable à des événements qui ne se produisaient pas auparavant ou qui n'étaient pas significatifs.

2.3.2 Application des changements de méthodes comptables

Lorsque les établissements publics nationaux concernés changent de méthodes comptables lors de la première application d'une norme qui ne prévoit pas de dispositions transitoires spécifiques applicables à ce changement, ils doivent appliquer ce changement de manière rétrospective.

ANNEXE N° 5 (suite)



2.3.2.1 Application rétrospective

Sous réserve du paragraphe suivant, lorsqu'un changement de méthode comptable est appliqué de manière rétrospective, les établissements publics nationaux concernés doivent ajuster le solde d'ouverture de chaque élément affecté de leur bilan pour le premier exercice antérieur présenté, ainsi que les autres montants comparatifs, notamment ceux affectant le cas échéant le compte de résultat, fournis pour chaque exercice antérieur présenté, comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été appliquée.

2.3.2.2 Limites à l'application rétrospective

Un changement de méthode comptable doit être appliqué de manière rétrospective, sauf s'il est impraticable de déterminer les effets du changement spécifiquement liés à l'exercice ou de manière cumulée.

Lorsqu'il est impraticable de déterminer les effets spécifiquement liés à l'exercice du changement d'une méthode comptable sur l'information comparative relative à un ou plusieurs exercices antérieurs présentés, les établissements publics nationaux concernés doivent appliquer la nouvelle méthode comptable aux valeurs comptables des actifs et passifs au début du premier exercice pour lequel l'application rétrospective est praticable, qui peut être l'exercice en cours. Ils doivent également effectuer un ajustement correspondant du solde d'ouverture de chaque composante affectée de la situation nette pour cet exercice.

Lorsqu'il est impraticable de déterminer l'effet cumulé, au début de l'exercice en cours, de l'application d'une nouvelle méthode comptable à tous les exercices antérieurs, les établissements publics nationaux concernés doivent ajuster l'information comparative de manière à appliquer la nouvelle méthode comptable de manière prospective à partir de la première date praticable.

Un changement de méthodes comptables est autorisé même s'il est impraticable d'appliquer la méthode de manière rétrospective à tout exercice antérieur présenté.

Le paragraphe 5 fournit des commentaires pour les cas où il est impraticable d'appliquer une nouvelle méthode comptable à un ou plusieurs exercices antérieurs.

2.3.3 Retraitements liés aux changements de méthodes comptables

Lorsque les établissements publics nationaux concernés appliquent une nouvelle méthode comptable de manière rétrospective, ils l'appliquent à l'information comparative pour les exercices antérieurs en remontant aussi loin que possible. Le montant de l'ajustement, afférent aux exercices antérieurs à ceux qui sont présentés dans

ANNEXE N° 5 (suite)



les états financiers, est inclus dans le solde d'ouverture de chaque composante affectée du bilan du premier exercice présenté. L'ajustement en résultant est comptabilisé dans le poste de la situation nette (report à nouveau, etc.) correspondant à sa nature.

Lorsque l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable est impraticable, parce que l'effet cumulé de l'application de la méthode à tous les exercices antérieurs ne peut pas être déterminé, les établissements publics nationaux concernés appliquent la nouvelle méthode de manière prospective à partir du début de l'exercice le plus ancien praticable. Elle ne tient donc pas compte de la quote-part de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et de la situation nette découlant d'opérations antérieures à cette date. Un changement de méthodes comptables est autorisé même s'il est impraticable d'appliquer la méthode de manière rétrospective à l'exercice antérieur présenté.

2.3.4 Information à fournir dans l'annexe

Lorsque la première application d'une norme a une incidence sur l'exercice en cours ou sur tout exercice antérieur ou devrait avoir une telle incidence ou encore pourrait avoir une incidence sur des exercices futurs, les établissements publics nationaux doivent fournir les informations suivantes:

- (a) le nom de la norme ;
- (b) la nature du changement de méthode comptable ;
- (c) pour l'exercice en cours et pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;
- (d) le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs à l'exercice présentés, dans la mesure du possible ;

et

- (e) si l'application rétrospective est impraticable pour un exercice antérieur spécifique ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date de début de l'application du changement de méthode comptable.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.

Lorsqu'un changement volontaire de méthode comptable a une incidence sur l'exercice en cours ou sur un exercice antérieur, ou devrait avoir une incidence sur cet exercice ou encore pourrait avoir une incidence sur des exercices ultérieurs, les établissements publics nationaux concernés doivent fournir les informations suivantes:

ANNEXE N° 5 (suite)



- (a) la nature du changement de méthodes comptables ;
 - (b) les raisons pour lesquelles l'application de la nouvelle méthode comptable fournit des informations fiables et plus pertinentes ;
 - (c) pour l'exercice en cours et chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de l'ajustement pour chaque poste affecté des états financiers ;
 - (d) le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieurs aux exercices présentés, dans la mesure du possible ;
- et
- (e) si l'application rétrospective est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, ou pour des exercices antérieurs aux exercices présentés, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de comment et depuis quand le changement de méthodes comptables a été appliqué.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.

3. CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS COMPTABLES

3.1 Définition

Un changement d'estimation comptable est un ajustement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif, ou du montant de la consommation périodique d'un actif, résultant de l'évaluation de la situation actuelle des éléments d'actif et de passif et des avantages et obligations futurs attendus qui y sont associés. Les changements d'estimation comptable résultent d'informations nouvelles ou de nouveaux développements et, par conséquent, ne sont pas des corrections d'erreurs.

3.2 Comptabilisation

En raison des incertitudes inhérentes à l'activité économique ou aux modalités de l'action publique, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision, et ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. Une estimation implique des jugements fondés sur les dernières informations fiables disponibles. Par exemple, des estimations des éléments suivants peuvent être requises pour établir:

- (a) la valeur de certaines créances ;
- (b) l'obsolescence du stock ;

ANNEXE N° 5 (suite)



(c) la valeur d'inventaire des actifs ou des passifs ;

(d) les durées d'utilité ou le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par un actif amortissable.

Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité.

Une estimation peut devoir être révisée en cas de changements dans les circonstances sur lesquelles elle était fondée ou par suite de nouvelles informations ou d'un surcroît d'expérience. Par définition, la révision d'une estimation ne concerne pas les exercices antérieurs et ne constitue pas une correction d'erreur.

Un changement de la base d'évaluation appliquée (valeur de marché, coût historique, etc.) est un changement de méthode comptable et non un changement d'estimation comptable. Lorsqu'il est difficile d'opérer la distinction entre changement de méthode comptable et changement d'estimation, le changement est traité comme un changement d'estimation comptable.

L'effet d'un changement d'estimation comptable doit être comptabilisé de manière prospective et, selon le traitement comptable de l'élément considéré dans la détermination du résultat :

- (a) de l'exercice du changement, si le changement n'affecte que cet exercice ou
- (b) de l'exercice du changement et des exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également concernés par ce changement.

La comptabilisation prospective de l'effet d'un changement d'estimation comptable signifie que le changement est appliqué aux événements à compter de la date du changement d'estimation. Un changement d'estimation comptable peut affecter soit le résultat de l'exercice en cours seulement, soit le résultat de l'exercice en cours et des exercices ultérieurs. A titre d'exemple, un changement dans l'évaluation du montant des créances douteuses n'affecte que le résultat de l'exercice et, en conséquence, est comptabilisé au cours de l'exercice en cours. Toutefois, un changement dans la durée d'utilité estimée ou dans le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs procurés par les actifs amortissables affecte la charge d'amortissement de l'exercice en cours et de chaque exercice ultérieur pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif. Dans les deux cas, l'effet du changement correspondant à l'exercice en cours est comptabilisé en produit ou en charge de l'exercice en cours. L'éventuel effet sur les exercices ultérieurs est comptabilisé en produit ou en charge au cours de ces exercices ultérieurs.

ANNEXE N° 5 (suite)

*3.3 Information à fournir dans l'annexe*

Les établissements publics nationaux concernés doivent fournir des informations dans l'annexe sur la nature et le montant de tout changement d'estimation comptable ayant une incidence sur l'exercice en cours ou dont il est prévu qu'il aura une incidence sur des exercices ultérieurs, à l'exception de l'incidence sur des exercices futurs lorsqu'il est impraticable d'estimer cette incidence.

Si le montant de l'incidence sur les exercices ultérieurs n'est pas indiqué parce que l'estimation est impraticable, cette situation doit être mentionnée.

4. CORRECTIONS D'ERREURS COMMISES AU COURS D'EXERCICES ANTERIEURS

4.1 Définition

Une erreur d'un exercice antérieur est une omission ou une inexactitude des états financiers portant sur un ou plusieurs exercices antérieurs et qui résultent de la non-utilisation ou de l'utilisation abusive d'informations fiables :

- (a) qui étaient disponibles lorsque la publication des comptes de ces exercices a été effectuée ; et
- (b) dont on pouvait raisonnablement s'attendre à ce qu'elles aient été obtenues et prises en considération pour la préparation et la présentation de ces comptes.

Parmi ces erreurs figurent les effets d'erreurs de calcul, les erreurs dans l'application des méthodes comptables, des négligences, des mauvaises interprétations, des faits et des fraudes.

Des erreurs peuvent survenir à l'occasion de la comptabilisation, de l'évaluation, de la présentation ou de la fourniture d'informations sur des éléments des états financiers. Les états financiers ne sont pas conformes aux normes comptables s'ils contiennent soit des erreurs significatives, soit des erreurs non significatives commises intentionnellement pour parvenir à une présentation particulière du patrimoine, de la situation financière et du résultat. Les erreurs potentielles de l'exercice en cours découvertes pendant cet exercice sont corrigées avant la publication des comptes. Cependant, des erreurs significatives peuvent ne pas être découvertes avant un exercice ultérieur. Ces erreurs d'un exercice antérieur sont corrigées dans l'information comparative présentée dans les états financiers de cet exercice ultérieur.

ANNEXE N° 5 (suite)



Les corrections d'erreurs se différencient des changements d'estimation comptable. Par leur nature, les estimations comptables sont des approximations qui doivent pouvoir être révisées à mesure qu'apparaissent des informations complémentaires. Par exemple, le profit ou la perte comptabilisé(e) lors de la survenance d'une éventualité ne constitue pas une correction d'erreur.

4.2 Comptabilisation

4.2.1 Application rétrospective

Les établissements publics nationaux concernés doivent corriger de manière rétrospective les erreurs significatives d'un exercice antérieur dans le premier jeu d'états financiers publiés après leur découverte comme suit :

(a) par retraitement des montants comparatifs du ou des exercices antérieurs présentés au cours desquels l'erreur est intervenue ;

ou

(b) si l'erreur est intervenue avant le premier exercice antérieur présenté, par retraitement des soldes d'ouverture des actifs, passifs et autres éléments de la situation nette du premier exercice antérieur présenté.

4.2.2 Limites à l'application rétrospective

Une erreur d'un exercice antérieur doit être corrigée par retraitement rétrospectif, sauf dans la mesure où il est impraticable de déterminer, soit les effets spécifiquement liés à l'exercice, soit l'effet cumulé de l'erreur.

Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer les effets d'une erreur sur un exercice spécifique pour l'information comparative présentée au titre des exercices antérieurs, les établissements publics nationaux concernés doivent retraiter les soldes d'ouverture des actifs, passifs et autres éléments de la situation nette du premier exercice présenté pour lequel un retraitement rétrospectif est praticable.

Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer l'effet cumulé, au début de l'exercice en cours, d'une erreur sur tous les exercices antérieurs, les établissements publics nationaux concernés doivent retraiter l'information comparative pour corriger l'erreur de manière prospective à partir de la première date praticable.

Le paragraphe 5 fournit des commentaires pour les cas où il est impraticable de corriger une erreur pour un ou plusieurs exercices antérieurs.

ANNEXE N° 5 (suite)



4.2.3 Retraitements liés à une correction d'erreur

La correction d'une erreur d'un exercice antérieur est exclue du résultat de l'exercice au cours de laquelle l'erreur a été découverte. Toute information présentée au titre des exercices antérieurs, y compris toute synthèse historique de données financières, est retraitée en remontant aussi loin que possible.

Lorsqu'il n'est pas praticable de déterminer le montant d'une erreur pour tous les exercices antérieurs, les établissements publics nationaux concernés retraitent l'information comparative de manière prospective à partir de la première date praticable. Ils ne tiennent donc pas compte de la fraction de l'ajustement cumulé des actifs, passifs et autres éléments de la situation nette découlant d'opérations antérieures à cette date.

4.3 Information à fournir dans l'annexe

Les établissements publics nationaux concernés doivent fournir les informations suivantes :

- (a) la nature de l'erreur commise au cours d'un exercice antérieur ;
- (b) pour chaque exercice antérieur présenté, dans la mesure du possible, le montant de la correction pour chaque poste affecté des états financiers ;
- (c) le montant de la correction au début du premier exercice présenté ; et
- (d) si le retraitement rétrospectif est impraticable pour un exercice antérieur spécifique, les circonstances qui ont mené à cette situation et une description de la manière et de la date à partir de laquelle l'erreur a été corrigée.

Les états financiers des exercices ultérieurs ne doivent pas reproduire ces informations.

5. IMPRATICABILITÉ DE L'APPLICATION RÉTROSPECTIVE ET DU RETRAITEMENT RÉTROSPECTIF

Dans certaines circonstances, il est impraticable d'ajuster des informations comparatives relatives à un ou plusieurs exercices antérieurs afin de les rendre comparables à celles de l'exercice en cours. Par exemple, certaines données peuvent ne pas avoir été collectées au cours du ou des exercices antérieurs d'une manière permettant soit l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable, soit un retraitement rétrospectif destiné à corriger une erreur d'un exercice antérieur ; il peut également être impraticable de reconstituer ces informations.

ANNEXE N° 5 (suite)



Il est souvent nécessaire de procéder à des estimations pour appliquer une méthode comptable aux éléments des états financiers comptabilisés ou pour lesquels une information est fournie. Les estimations sont subjectives par nature, et certaines estimations peuvent être développées après la date de clôture. Le calcul d'estimations est potentiellement plus difficile lorsqu'il s'agit d'appliquer de manière rétrospective une méthode comptable ou d'effectuer un retraitement rétrospectif pour corriger une erreur d'un exercice antérieur, en raison du délai plus long qui peut s'être écoulé depuis l'événement en question. Toutefois, l'objectif des estimations relatives à des exercices antérieurs reste le même que pour les estimations effectuées pendant l'exercice en cours, à savoir que l'estimation reflète les circonstances qui prévalaient lorsque est intervenu l'événement.

Par conséquent, l'application rétrospective d'une nouvelle méthode comptable ou la correction d'une erreur d'un exercice antérieur implique de distinguer des autres informations celles qui :

(a) révèlent des circonstances existant à la date de survenance de l'événement ;

et

(b) auraient été disponibles lors de la publication des états financiers de cet exercice antérieur.

Pour certains types d'estimations (par exemple une estimation de la juste valeur ne reposant pas sur un prix observable ou sur des données observables), il est impraticable de distinguer ces types d'information. Lorsque l'application rétrospective ou le retraitement rétrospectif impose de procéder à une estimation significative pour laquelle il est impossible de distinguer ces deux types d'information, il est impraticable d'appliquer la nouvelle méthode comptable ou de corriger l'erreur d'un exercice antérieur de manière rétrospective.

Les connaissances a posteriori ne doivent pas être utilisées pour appliquer une nouvelle méthode comptable ou pour corriger des montants relatifs à un exercice antérieur, soit en posant des hypothèses sur ce qu'auraient été les intentions l'établissement public national concerné au cours d'un exercice antérieur, soit en estimant les montants comptabilisés, évalués ou pour lesquels une information est fournie au cours d'un exercice antérieur.

ANNEXE N° 5 (suite)



ANNEXE

Illustration des corrections d'erreurs

I. Corrections d'erreurs commises au cours exercices antérieurs de manière rétrospective

1- Erreur commise au cours du premier exercice antérieur présenté (N-1 pour les établissements publics).

Il convient de retraiter les comptes dudit exercice comme si l'erreur ne s'était jamais produite.

- L'erreur a une incidence sur le résultat (charge ou produit non comptabilisé, montant erroné d'une charge ou d'un produit). Le résultat de l'exercice N-1 et le bilan sont retraités.

Exemple :

En N, il est relevé qu'une immobilisation amortissable a été acquise en N-1 et qu'elle n'a pas été amortie en N-1.

Il convient de calculer les amortissements qui auraient dû être constatés en N-1 et de retraiter les comptes de N-1 pour les comptabiliser.

- L'erreur a un impact sur la situation nette de l'établissement (actif ou passif non comptabilisé en N-1). La situation nette du premier exercice présenté sera retraitée ainsi que la contrepartie actif ou passif concernée. Il convient, en outre, de retraiter les éventuelles conséquences de l'erreur sur les exercices ultérieurs présentés.

Exemple :

En N, il est relevé qu'une immobilisation amortissable qui aurait dû être comptabilisée au cours de l'exercice N-1 ne l'a pas été.

Il convient de retraiter le bilan de l'exercice N-1 pour intégrer cette immobilisation et les amortissements qui auraient dû être comptabilisés ainsi que de retraiter le résultat de l'exercice N-1 pour le montant des amortissements.

2- Erreur commise au cours d'un exercice antérieur au premier exercice présenté (N-2, N-3, N-4...).

Il convient de retraiter la situation nette d'ouverture du premier exercice présenté (N-1 pour les établissements publics).

ANNEXE N° 5 (suite et fin)



Exemple :

En N, il est relevé qu'une immobilisation amortissable a été acquise en N-4 et qu'elle n'a pas été amortie en N-4, N-3, N-2 et N-1. Il convient de :

- calculer les amortissements qui auraient dû être constatés en N-4, N-3, N-2 et N-1 ;
- retraiter la situation nette et les amortissements du bilan d'ouverture N-1 ;
 - retraiter les comptes N-1 pour comptabiliser les amortissements omis (incidence sur le résultat et sur le bilan).

II. Cas où il est impraticable de procéder à une correction d'erreurs commises au cours d'exercices antérieurs de manière rétrospective

I - Il n'est pas possible de déterminer les effets sur un exercice présenté d'une l'erreur commise au cours de cet exercice.

Il convient de retraiter les soldes d'ouverture de la situation nette et de l'actif ou du passif concerné du premier exercice présenté pour lequel un traitement rétrospectif est praticable. Pour les établissements publics, cet exercice est l'exercice en cours.

Exemple :

Au cours de l'exercice N, il est relevé que lors des travaux d'inventaire de clôture de N-2 et de N-1, un litige devant un tribunal administratif n'a pas été recensé et compte tenu de la nature du litige, il est certain que dès sa survenance, il aurait dû être provisionné. De plus, il est d'un montant significatif. En l'absence de collecte d'informations à la clôture N-2, il est impossible de les reconstituer. Sur la base des travaux effectués en N, le montant du risque apprécié au 31 décembre N-1 qui peut être évalué mais postérieurement à l'arrêté des comptes sera comptabilisé en affectant directement la situation nette d'ouverture de l'exercice N.

2- Il n'est pas possible de déterminer l'effet cumulé d'une erreur commise au cours d'un exercice antérieur.

Il convient de retraiter les comptes présentés de manière prospective à partir de la première date praticable.

Exemple :

Au cours de l'exercice N, il est relevé qu'un test de dépréciation d'un actif n'a pas été réalisé à la clôture de l'exercice N-1 alors qu'un indice extérieur de perte de valeur aurait dû conduire à effectuer un tel test. Le service concerné n'est pas en mesure de réaliser postérieurement ce test. A la clôture de l'exercice N, la situation est examinée et il se révèle que l'indice de perte de valeur n'existe plus. Aucune dépréciation n'est alors constatée.