

INSTRUCTION CODIFICATRICE

N° 00-101-M910 du 21 décembre 2000

NOR : BUD R 00 00101 J

Référence publiée au BOCP

ORGANISATION FINANCIÈRE ET COMPTABLE DES ÉTABLISSEMENTS PUBLICS
NATIONAUX D'ENSEIGNEMENT ET DE FORMATION PROFESSIONNELLE AGRICOLES

ANALYSE

Synthèse de la réglementation applicable aux EPNEA - Diffusion du nouveau plan comptable

Date d'application : 01/01/2001

MOTS-CLÉS

ÉTABLISSEMENT PUBLIC NATIONAL ; ÉTABLISSEMENT D'ENSEIGNEMENT AGRICOLE ; ENSEIGNEMENT ;
FORMATION PROFESSIONNELLE ; COMPTABILITÉ ; PLAN COMPTABLE ; NOMENCLATURE

DOCUMENTS À ANNOTER

Néant

DOCUMENTS À ABROGER

Néant

DESTINATAIRES POUR APPLICATION

RGP	TPGR	TPG	DOM	TOM	EP							

DIFFUSION

CS 34

DIRECTION GÉNÉRALE DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

5^{ème} Sous-direction - Bureau 5B

La présente instruction a pour objet de porter à la connaissance des agents comptables et des ordonnateurs des établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles (EPNEA) et de tout service intéressé, l'instruction M9-10 ci-jointe relative à la réglementation financière et comptable desdits établissements.

L'instruction M9-10 ci-jointe, cosignée le 17 octobre 2000 par le directeur général de la comptabilité publique au ministère de l'économie, des finances et de l'industrie et le directeur général de l'enseignement et de la recherche au ministère de l'agriculture et de la pêche vient se substituer au document provisoire portant instruction sur la réglementation comptable des EPNEA, dont la diffusion est intervenue en juillet 1993.

L'instruction ci-jointe constitue une synthèse de la réglementation applicable aux EPNEA, en même temps qu'un guide de gestion financière et comptable, dont l'ambition est de répondre aux préoccupations des différents utilisateurs.

Le plan comptable défini par cette nouvelle instruction marque la poursuite d'une logique d'alignement sur le plan comptable général, tout en veillant à respecter la spécificité de l'enseignement agricole par le maintien d'une référence au plan comptable général agricole approuvé par le conseil national de la comptabilité le 18 décembre 1986.

Composition de l'instruction codificatrice M9-10 :

TOME I : titre I portant sur l'organisation administrative des établissements qui, actuellement en cours de rédaction, fera l'objet d'une parution ultérieure ;
titre II qui traite de l'organisation financière et comptable ;

TOME II : Volumes 1 et 2 : titre III qui rassemble les annexes techniques.

Diffusion de l'instruction :

Par la Direction générale de la Comptabilité publique :

- 1 exemplaire par agent comptable d'EPNEA,
- 3 exemplaires à la Cour des Comptes,
- 5 exemplaires aux Trésoriers-Payeurs généraux ayant un EPNEA dans le département à répartir de la façon suivante :
 - 1 exemplaire pour le Correspondant local de documentation,
 - 2 exemplaires pour le service Vérification,
 - 2 exemplaires pour le service CEPL.
- 1 exemplaire à destination des Correspondants locaux de documentation des départements sans EPNEA.

Par le ministère de l'agriculture et de la pêche à ses services centraux et déconcentrés et aux ordonnateurs. Parallèlement à la sortie de l'instruction M9-10 ci-jointe, est actuellement en cours de finalisation un nouveau logiciel de gestion budgétaire et comptable qui, après une expérimentation en grandeur réelle au titre de l'exercice 2001 dans 6 établissements (5 EPLEFPA et l'ENESAD), sera généralisé à l'ensemble des établissements en 2002.

Toute difficulté d'application sera signalée à la direction générale sous le timbre du bureau 5B.

LE DIRECTEUR GÉNÉRAL DE LA COMPTABILITÉ PUBLIQUE

Pour le Directeur Général de la Comptabilité Publique

LE SOUS-DIRECTEUR CHARGÉ DE LA 5^{ÈME} SOUS-DIRECTION

JEAN-LOUIS ROUQUETTE

**MINISTÈRE
DE L'AGRICULTURE
ET DE LA PÊCHE**

DIRECTION GÉNÉRALE
DE L'ENSEIGNEMENT
ET DE LA RECHERCHE

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

DIRECTION GÉNÉRALE
DE LA COMPTABILITÉ
PUBLIQUE

INSTRUCTION M9-10

organisation financière et comptable
des établissements publics nationaux d'enseignement
et de formation professionnelle agricoles

PRÉAMBULE

Les profondes modifications législatives ou réglementaires introduites successivement par les textes relatifs à la décentralisation, à l'enseignement supérieur et à la rénovation de l'enseignement agricole public, ont rendu partiellement obsolète l'instruction comptable et financière M 9-10 du 12 mai 1976 et son édition 1983.

Si à cette instruction s'est substituée l'instruction n° 94-100-M. 9.9 du 22 septembre 1994 pour les établissements publics locaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles, les établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles restaient jusqu'à maintenant gérés sur la base d'un document dit provisoire du 17 juillet 1993 intitulé Instruction sur la réglementation comptable des établissements publics nationaux d'enseignement agricole, ce qui réduisait ainsi considérablement sa valeur d'outil de référence pour la gestion quotidienne desdits établissements.

Par ailleurs, une analyse des besoins menée en commun par les services de la direction générale de l'enseignement et de la recherche du ministère chargé de l'agriculture et ceux de la direction générale de la comptabilité publique a montré que les principaux logiciels informatiques utilisés par les établissements publics d'enseignement agricole, ne permettaient plus de décrire de manière satisfaisante les opérations, ni de s'adapter au contexte juridique et fonctionnel nouveau, notamment dans la perspective du passage à l'Euro en 2002.

Ainsi, prenant appui sur une nomenclature rénovée, il convenait de doter l'ensemble des établissements publics d'enseignement relevant du ministère chargé de l'agriculture d'une réglementation financière et comptable, et d'un support informatique qui répondent à trois préoccupations essentielles :

- donner au conseil d'administration, aux corps de contrôle et aux administrations de tutelle les moyens d'apprécier le fonctionnement des établissements à partir des éléments tirés de la comptabilité tenue selon les normes du plan comptable général.
- mettre en valeur l'autonomie juridique et financière des établissements mais aussi leur spécificité en fixant les contraintes budgétaires au niveau le plus adéquat possible et en mettant à la disposition de leurs responsables, des outils de gestion adaptés à la diversité de leurs missions, et permettant, par leur transparence, des comparaisons avec des activités équivalentes dans les domaines de l'enseignement, la recherche ou de celui de l'exploitation agricole.
- alléger les tâches matérielles des agents comptables de manière à renforcer leur participation à la vie des établissements, en développant des chaînes de traitement conformes aux prescriptions de la circulaire du ministre chargé du budget en date du 28 juillet 1989, relative à l'informatisation des comptabilités des établissements publics, et en valorisant leur rôle de conseiller auprès du responsable de l'établissement.

La présente instruction répond au souci d'atteindre ces objectifs. Elle se substitue à l'ancienne instruction M 9-10 de 1993, dite document provisoire.

Elle concerne les établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles (EPNEA) régis par les articles R. 811-94 à R. 811-113 du nouveau code rural.

Cette réforme recouvre trois grands aspects :

1. L'élaboration d'un plan comptable adapté à la mission des établissements publics d'enseignement agricole et à leur spécificité

Les établissements publics d'enseignement relevant du ministère chargé de l'agriculture sont des personnes morales de droit public auxquelles s'appliquent, notamment, les dispositions de l'article 52 du décret du 29 décembre 1962 modifié, portant règlement général sur la comptabilité publique, qui prévoient que la nomenclature des comptes ouverts en comptabilité générale doit s'inspirer du plan comptable général approuvé par arrêté du ministre des finances.

Néanmoins, afin de respecter la spécificité de l'enseignement agricole qui peut disposer d'unités de production à vocation pédagogique de type exploitations agricoles ou ateliers technologiques, gérés dans le respect de la comptabilité publique et selon les usages des professions, véritables supports de démonstration et d'expérimentation, il convenait aussi de se référer au plan comptable général agricole arrêté par le conseil national de la comptabilité le 18 décembre 1986.

Un plan comptable spécifique aux établissements publics nationaux et locaux d'enseignement agricole a donc été approuvé par les ministres chargés respectivement du budget, de l'agriculture et de l'intérieur, après avis du conseil national de la comptabilité.

Entré en vigueur le 1^{er} janvier 1994, ce plan comptable a fait l'objet, dans le cadre de la rédaction de la présente instruction, de nouveaux aménagements guidés par le souci d'un alignement accru sur le plan comptable général. Ces aménagements doivent faciliter l'analyse et la comparaison économique.

Ce nouveau plan comptable constitue un véritable outil devant permettre un suivi comptable efficace par le respect rigoureux des principes comptables, l'application de méthodes simples et fiables et l'utilisation d'une terminologie commune.

2. Une mise à jour complète de la réglementation comptable et financière

Cette instruction remet à jour les normes juridiques à la lumière des textes intervenus dans divers domaines intéressant l'organisation administrative et financière des établissements de l'enseignement agricole, notamment la loi n° 99-587 du 12 juillet 1999 d'orientation agricole.

Cette instruction se compose de trois titres : le premier (à paraître) est consacré à l'organisation administrative, le deuxième à l'organisation financière et comptable et le troisième aux annexes techniques qui procèdent à une description détaillée du fonctionnement des comptes, de la nomenclature des pièces justificatives, des principes de la comptabilité analytique, ... et intègrent un glossaire et un guide d'analyse financière.

Au sein des dispositions relatives à l'organisation financière et comptable, d'importants développements sont consacrés à la structure du budget, aux interventions respectives de l'ordonnateur et du comptable, aux modalités particulières du recouvrement de certaines recettes et au paiement de certaines dépenses, au recouvrement contentieux, à la fiscalité, aux opérations de trésorerie et à la présentation des comptes.

3. La conception d'un outil informatique très complet et souple qui intègre les différents partenaires

Les établissements d'enseignement agricole se devaient de disposer d'un outil informatique performant pour satisfaire à leurs nouvelles obligations financières et comptables. En liaison avec la direction générale de la comptabilité publique, le centre national d'études et de ressources en technologie avancée (CNERTA) de l'établissement national d'enseignement supérieur agronomique de Dijon (ENESAD) a conçu et développé une nouvelle application prenant en compte le contexte organisationnel et réglementaire de ces établissements.

Ce nouvel outil informatique, qui marque le passage du logiciel Coccinelle sous Windows, reste construit autour de trois modules, qui tout en communiquant entre eux, sont respectivement destinés aux centres constitutifs, à l'ordonnateur et à l'agent comptable.

Bien que reposant sur une structuration tripartite spécifique aux établissements publics locaux d'enseignement agricole, ce logiciel a été conçu de manière à répondre aux évolutions de la réglementation et être adaptable à plusieurs nomenclatures, la M. 9-10 comme la M. 9-1.

De par son ergonomie et sa convivialité, ce nouveau logiciel, qui sera déployé dans tous les établissements au plus tard à la fin de l'année 2001, se révèle d'approche et de maniement aisés et agréables pour les utilisateurs.

Cette nouvelle instruction, fruit de la collaboration entre les services de la direction générale de la comptabilité publique et de la direction générale de l'enseignement et de la recherche, offre aux directeurs et aux agents comptables un instrument de travail irremplaçable au service des établissements.

Elle est constituée sous forme de classeurs, où toutes les pages sont mobiles et facilement interchangeables. Elle fera l'objet de mises à jour périodiques.

Sa mise en place est effective à compter du 1^{er} janvier 2001.

*Le ministre de l'Économie,
des Finances et de l'Industrie*

Pour le ministre et par délégation :

Le directeur général de la Comptabilité publique

*Le ministre de l'Agriculture
et de la Pêche*

Pour le ministre et par délégation :

*Le directeur général
de l'Enseignement et de la Recherche*

J. BASSÈRES

J. C. LEBOSSE

TITRE I

ORGANISATION ADMINISTRATIVE

(A PARAÎTRE)

TITRE II

ORGANISATION FINANCIÈRE

ET COMPTABLE

SOMMAIRE

BASE RÉGLEMENTAIRE	2
CHAPITRE 1 - LE PLAN COMPTABLE	6
1. CARACTÉRISTIQUES DU PLAN COMPTABLE APPLICABLE AUX EPNEA	6
2. PRINCIPES GÉNÉRAUX	7
2.1. L'image fidèle	7
2.2. La prudence	7
2.3. La régularité.....	7
2.4. La sincérité.....	7
2.5. Les autres principes directeurs.....	7
2.5.1. La continuité d'exploitation.....	7
2.5.2. La permanence des méthodes.....	8
2.5.3. L'autonomie des exercices.....	8
2.5.4. La non compensation.....	8
3. LE CADRE COMPTABLE	8
CHAPITRE 2 - LA COMPTABILITÉ	9
1. COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE	9
2. COMPTABILITÉ GÉNÉRALE.....	9
3. COMPTABILITÉ ANALYTIQUE	9
CHAPITRE 3 - LE BUDGET	10
1. DÉFINITION	10
2. PRINCIPES GÉNÉRAUX	10
2.1. Principe de l'annualité.....	10
2.2. Principe de l'unité	11
2.3. Principe de l'universalité.....	11
2.4. Principe de la spécialité des crédits par exercice.....	11
3. STRUCTURE DU BUDGET DES EPNEA	11
3.1. Constitution du budget.....	11
3.2. Ressources budgétaires	12
3.3. Dépenses budgétaires.....	13

4. ÉLABORATION DU BUDGET	13
4.1. Préparation du budget	13
4.2. Vote du budget	13
4.3. Transmission du budget	14
4.3.1. Caractère exécutoire du budget	14
4.3.2. Publicité.....	14
4.3.3. Budget non exécutoire au début de l'exercice.....	15
5. DÉCISIONS BUDGÉTAIRES MODIFICATIVES.....	15
5.1. Procédure normale	15
5.2. Procédure allégée	15
5.3. Procédure d'urgence	16
6. ÉQUILIBRE.....	16
6.1. Équilibre réel du budget.....	16
6.1.1. Section de fonctionnement	16
6.1.2. Section des opérations en capital.....	16
6.2. Analyse globale de l'équilibre du budget au moment de son élaboration	17
7. BUDGET DE GESTION (CAS PARTICULIER DES EPSCP).....	17
7.1. Présentation du budget de gestion.....	17
7.2. Suivi du budget de gestion	18
7.3. Décomposition du budget de gestion	18
8. ACTIVITÉS ANNEXES	18
8.1. Services spéciaux	18
8.2. Groupements comptables	19
9. MOUVEMENTS INTERNES.....	19
9.1. Refacturations entre entités.....	19
9.1.1. Inscription dans une seule entité constitutive.....	20
9.1.2. Inscription dans chaque EPRD concerné	20
9.2. Prestations internes.....	20
CHAPITRE 4 - EXÉCUTION DU BUDGET	22
1. PERSONNES CHARGÉES DE L'EXÉCUTION.....	22
1.1. La séparation de l'ordonnateur et du comptable.....	22
1.1.1. Énoncé du principe.....	22
1.1.2. Justification du principe	22
1.1.2.1. La sécurité dans la gestion des fonds publics	22
1.1.2.2. La division rationnelle du travail	22
1.1.3. Sanction du principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable	22

1.1.3.1. Pour l'agent comptable.....	22
1.1.3.2. Pour les ordonnateurs.....	23
1.2. L'ordonnateur.....	23
1.3. L'agent comptable.....	24
2. PROCÉDURES D'EXÉCUTION DES OPÉRATIONS DE RECETTES	25
2.1. La liquidation.....	25
2.1.1. Objet	25
2.1.2. Prerogatives de l'ordonnateur	25
2.2. Dispositions particulières relatives à l'exécution de certaines recettes	25
2.2.1. Ventes de biens immobiliers et mobiliers.....	25
2.2.1.1. Biens immobiliers remis à l'EPNEA	25
2.2.1.2. Biens immobiliers acquis à titre gratuit ou onéreux par l'EPNEA.....	26
2.2.1.3. Biens immobiliers appartenant à plusieurs propriétaires	26
2.2.1.4. Biens mobiliers de l'EPNEA	27
2.2.2. Baux et locations d'immeubles	28
2.2.2.1. Généralités	28
2.2.2.2. Baux ruraux - fermage et métayage	28
2.2.2.3. Autres baux	29
2.2.2.4. Locations d'immeubles.....	30
2.2.3. Concessions de logement	30
2.2.4. Tarification des services d'hébergement et de restauration	32
2.2.4.1. Recouvrement des pensions	32
2.2.4.2. Hébergements	32
2.2.4.3. Restauration - évaluation des tarifs	32
2.2.4.4. Recouvrement des autres recettes de restauration et d'hébergement.....	33
2.2.4.5. Remboursements de frais par les étudiants	33
2.2.5. Produits de l'exploitation agricole et des ateliers technologiques	33
2.2.6. Emprunts	33
2.2.7. Conventions.....	34
2.2.8. Taxe d'apprentissage	34
2.2.8.1. Définition	34
2.2.8.2. Provenance : les assujettis.....	35
2.2.8.3. Répartition.....	35
2.2.8.4. Perception par les établissements d'enseignement agricole	37
2.2.8.5. Encaissement.....	37
2.2.8.6. Utilisation.....	37
2.2.8.7. Obligations réglementaires et budgétaires	38
2.2.9. Dons et legs	38

2.2.9.1. Dispositions générales	38
2.2.9.2. Procédure et mesures préalables à la délivrance des dons et legs	38
2.2.9.3. Acceptation provisoire	39
2.2.9.4. Effets de la délivrance ou de l'envoi en possession	39
2.2.9.5. Conditions de révision des conditions et charges	39
2.2.10. Mécénat.....	40
2.2.10.1 Intervenants.....	40
2.2.10.2 Dispositions fiscales.....	41
2.2.11. Partenariat	41
2.2.12. Coopération internationale.....	41
2.2.13. Ressources affectées	41
2.2.13.1 La convention est un document écrit	42
2.2.13.2 Modalités de comptabilisation	42
2.2.13.3 En fin de réalisation	43
2.3. Recouvrement	43
2.3.1. Mise en recouvrement	43
2.3.2. Dispositions d'ordre pratique concernant l'émission des titres de recettes	44
2.3.2.1. Prérogatives de l'ordonnateur.....	44
2.3.2.2. Redressement des erreurs de liquidation.....	44
2.3.3. Modalités d'émission des titres de recettes.....	45
2.3.4. Prise en charge par l'agent comptable	45
2.3.4.1. Contrôle de l'autorisation de percevoir les recettes.....	45
2.3.4.2. Contrôle de la mise en recouvrement des créances.....	45
2.3.4.3. Contrôle de la régularité des réductions et des annulations des ordres de recettes	46
2.4. Procédure de recouvrement des recettes.....	46
2.4.1. Émission des titres par l'ordonnateur et prise en charge par l'agent comptable.....	46
2.4.1.1. Liquidation des recettes et émission des titres de recettes par l'ordonnateur	46
2.4.1.2. Ordres de recettes.....	46
2.4.1.3. Ordres de réduction ou d'annulation	46
2.4.1.4. Opérations de prise en charge par l'agent comptable	47
2.4.2. Recouvrement amiable	47
2.4.2.1. Recouvrement amiable par l'agent comptable.....	47
2.4.2.2. Recouvrement par l'intermédiaire des régisseurs de recettes	47
2.4.2.3. Moyens de règlement.....	47
2.4.3. Recouvrement contentieux	48
2.4.3.1. États exécutoires	48
2.4.3.2. Poursuites.....	49
2.4.3.3. Inscription d'office	50
2.4.3.4. Mandatement d'office.....	50
2.4.4. Apurement des titres de recettes en l'absence de recouvrement.....	50

2.4.4.1. Réduction ou annulation du titre de recettes.....	50
2.4.4.2. Remise gracieuse.....	51
2.4.4.3. Admission en non-valeur	51
2.4.4.4. Prescription des créances de l'établissement	51
3. PROCÉDURE D'EXÉCUTION DES OPÉRATIONS DE DÉPENSES.....	52
3.1. Engagement	52
3.1.1. Définition	52
3.1.1.1. Engagement juridique	52
3.1.1.2. Engagement comptable	52
3.1.2. Pouvoir d'engager les dépenses	53
3.1.3. Modalités d'engagement des dépenses	53
3.1.3.1. Dates limites.....	53
3.1.3.2. Forme de l'acte d'engagement	53
3.1.3.3. Cas des dépenses résultant de décisions antérieures	54
3.1.3.4. Engagements et crédits budgétaires	54
3.2. Dispositions particulières relatives à certaines dépenses	54
3.2.1. Marchés	55
3.2.1.1. Définition et procédures.....	55
3.2.1.2. Contrats de marché.....	57
3.2.1.3. Groupements d'acheteurs	58
3.2.1.4. Recours aux soumissionnaires privilégiés	58
3.2.1.5. Marchés de maîtrise d'oeuvre.....	59
3.2.1.6. Marchés de location en crédit-bail	59
3.2.2. Intérêts moratoires	60
3.2.2.1. Délais de mandatement	60
3.2.2.2. Intervention du comptable	62
3.2.2.3. Calcul des intérêts moratoires	63
3.2.2.4. Majoration des intérêts moratoires (article 181 du code des marchés publics et 48-3 du CCAG travaux)	63
3.2.2.5. Obtention des intérêts moratoires	63
3.2.3. Acquisitions et locations immobilières	63
3.2.4. Conventions.....	64
3.2.5. Assurances.....	64
3.2.5.1. Dommages causés au patrimoine immobilier et mobilier	65
3.2.5.2. Dommages causés à l'établissement par les étudiants, stagiaires de formation continue, apprentis	65
3.2.5.3. Dommages de travaux publics ou liés à l'ouvrage public	65
3.2.5.4. Dommages corporels.....	66
3.2.5.5. Dommages liés à la faute des membres de l'enseignement public	66

3.2.5.6. Dommages liés à un défaut ou à une mauvaise organisation du service public	67
3.2.5.7. Cas des véhicules	67
3.2.5.8. Assurances des exploitations agricoles et des ateliers technologiques	68
3.2.5.9. Dommages causés aux biens des maîtres de stage	68
3.2.6. Engagement du personnel	68
3.2.7. Rémunérations accessoires	69
3.2.8. Frais de déplacement	69
3.2.9. Partenariat	70
3.2.9.1. Coopération internationale	70
3.2.9.2. Dépenses informatiques	70
3.2.9.3. Logiciels créés dans l'établissement et destinés à être commercialisés	70
3.2.9.4. Logiciel acquis par l'établissement et destiné à usage commercial	71
3.2.9.5. Logiciel créé dans l'établissement et destiné à usage interne	71
3.2.9.6. Logiciel acquis et destiné à usage interne	71
3.3. Liquidation	71
3.3.1. Définition	71
3.3.2. Constatation du service fait	71
3.3.3. Liquidation proprement dite	72
3.3.4. Pouvoir de liquider les dépenses	72
3.3.5. Modalités de la procédure de liquidation	73
3.3.5.1. Délais	73
3.3.5.2. Liquidation à la clôture de l'exercice	73
3.3.5.3. Production des pièces justificatives	73
3.4. Ordonnancement	74
3.4.1. Définition	74
3.4.2. Pouvoir d'ordonnancer les dépenses	74
3.4.3. Modalités de la procédure d'ordonnancement des dépenses	74
3.4.3.1. Délivrance des ordres de dépenses	74
3.4.3.2. Règle générale en matière de délais	74
3.4.3.3. Prescription des créances sur l'établissement	74
3.4.3.4. Recours des créanciers en cas de refus d'ordonnancement	76
3.4.4. Caractéristiques des ordres de dépenses	76
3.4.4.1. Indications obligatoires	76
3.4.4.2. Arrêtés	76
3.4.4.3. Les précomptes et retenues	77
3.4.4.4. Enregistrement et présentation	77
3.4.4.5. Ratures ou surcharges	77
3.4.4.6. Remplacement d'un ordre de dépenses adiré	78

3.4.5. Pièces justificatives	78
3.4.5.1. Objet.....	78
3.4.5.2. Nomenclature.....	78
3.4.5.3. Réception des mémoires et factures.....	78
3.4.5.4. Mentions portées sur les pièces justificatives	78
3.4.5.5. Cas où des renseignements complémentaires sont nécessaires.....	79
3.4.5.6. Pièces justificatives présentant des ratures, altérations ou surcharges.....	79
3.4.5.7. Catégories de dépenses obéissant à des règles particulières	79
3.4.5.8. Seuil en dessous duquel la production d'une facture n'est pas exigée.....	79
3.4.6. Transmission à l'agent comptable des ordres de dépenses et des pièces justificatives.....	80
3.4.7. Procédures rectificatives.....	80
3.4.7.1. Ordre de reversement.....	80
3.4.7.2. Réimputations	80
3.5. Paiement.....	81
3.5.1. Définition	81
3.5.2. Contrôles de l'agent comptable.....	81
3.5.2.1. Responsabilité de payeur	81
3.5.2.2. Responsabilité de gestionnaire de fonds	81
3.5.3. Sanction des contrôles	82
3.5.3.1. Visa des ordres de dépenses.....	82
3.5.3.2. Suspension de paiement et réquisition de paiement.....	82
3.5.4. Prise en charge par l'agent comptable	83
3.5.5. Règlements effectués après ordonnancement.....	83
3.5.5.1. Procédures courantes	83
3.5.5.2. Paiement par virement	84
3.5.5.3. Paiement par chèque	85
3.5.5.4. Paiement en numéraire.....	85
3.5.5.5. Paiement par mandat-carte.....	86
3.5.5.6. États collectifs de traitements et salaires.....	86
3.5.5.7. Procédures particulières	86
3.5.5.8. Consignations.....	88
3.5.5.9. Paiement de commandes publiques dans le cadre d'un contrat d'affacturage dit de "factoring"	88
3.5.5.10. La lettre de change relevé.....	89
3.5.5.11. Opérations de dépenses à l'étranger	89
3.5.5.12. Oppositions.....	90
3.5.5.13. Acquisitions immobilières.....	91
3.5.5.14. Paiement à des sociétés ou associations	91
3.5.5.15. Paiement à un mandataire.....	91
3.5.5.16. Paiement à des héritiers.....	92
3.5.5.17. Paiement à l'époux survivant.....	92

3.5.5.18. Paiement à des illettrés	92
3.5.6. Règlements effectués sans ordonnancement préalable	93
3.5.6.1. Conditions générales	93
3.5.6.2. Règlements effectués par l'agent comptable	93
3.5.7. Cas particuliers	93
3.5.7.1. Achat d'ouvrages	93
3.5.7.2. Règlements effectués par les régisseurs de dépenses	95
3.5.7.3. Intérêts moratoires sur marchés et commandes hors marché - mandatement d'office	95
4. PROCÉDURE PARTICULIÈRE : LES RESSOURCES AFFECTÉES	95
4.1. Ressources ayant une destination prédéterminée	95
4.1.1. Base réglementaire	95
4.1.2. Ressources affectées	96
4.1.2.1. Définition	96
4.1.2.2. Champ d'application de la technique des ressources affectées	96
4.1.3. Autres ressources ayant une affectation prédéterminée	98
4.1.3.1. Généralités	98
4.1.3.2. Suivi particulier de la taxe d'apprentissage	99
4.2. Ressources issues de conventions	100
4.2.1. Exécution des prestations avant signature de la convention	100
4.2.2. Exécution des prestations après signature et avant encaissement des fonds	100
4.2.3. Versement d'avances et d'acomptes par un cocontractant public	101
4.3. Particularités de la procédure budgétaire et comptable des ressources affectées	101
4.3.1. Inscription au budget	101
4.3.2. Constatation des recettes postérieure aux dépenses	101
4.3.3. Report automatique des crédits	102
4.3.4. Comptes utilisés	102
4.3.5. Suivi extra-comptable	102
4.4. Technique budgétaire et comptable des ressources affectées : déroulement de la procédure	102
4.4.1. Signature de la convention	102
4.4.1.1. Suivi budgétaire	102
4.4.1.2. Suivi comptable	103
4.4.2. Réception des fonds	103
4.4.3. Réalisation des dépenses nécessaires à l'exécution de la convention	103
4.4.3.1. Suivi budgétaire	103
4.4.3.2. Suivi comptable des opérations de dépenses	104
4.4.4. Constatation des recettes budgétaires	104

4.4.4.1. Suivi budgétaire	104
4.4.4.2. Suivi comptable	105
4.4.5. Clôture de l'exercice	105
4.4.5.1. Suivi budgétaire	105
4.4.5.2. Suivi comptable	105
4.4.6. Reliquats non utilisés à l'issue de la réalisation de la convention : hypothèse de la restitution au bailleur de fonds	105
4.4.6.1. Suivi budgétaire	105
4.4.6.2. Suivi comptable	106
4.4.7. Hypothèse du reliquat définitivement acquis à l'établissement	106
4.4.7.1. Suivi budgétaire	106
4.4.7.2. Suivi comptable	106
4.4.8. Schémas de comptabilisation	106
4.5. Cas particulier : récupération des sommes indûment payées par l'EPNEA.....	107
4.5.1. Reversement demandé avant la fin de l'exercice	107
4.5.1.1. Suivi budgétaire	107
4.5.1.2. Suivi comptable	107
4.5.2. Reversement demandé après la clôture de l'exercice.....	107
4.5.2.1. Suivi budgétaire	107
4.5.2.2. Suivi comptable	108
4.5.3. Utilisation du reversement.....	108
4.5.4. Absence de reversement à l'issue de la convention	108
5. PROGRAMMES D'INVESTISSEMENT PLURIANNUELS ET COMPTABILITÉ DE PROGRAMME.....	108
5.1. Le programme et son autorisation	109
5.1.1. Définition	109
5.1.2. Présentation de l'autorisation de programme dans le budget de l'établissement public	109
5.1.2.1. Inscription d'une autorisation de programme	110
5.1.2.2. Inscription des crédits de paiement.....	110
5.1.3. Approbation de l'autorisation de programme.....	110
5.1.4. Modification de l'autorisation de programme.....	110
5.2. L'exécution du programme	110
5.2.1. Principe.....	110
5.2.1.1. La limite des engagements.....	111
5.2.1.2. La limite des mandatements.....	111
5.2.2. L'autorisation globale d'engager.....	111
5.2.3. Les engagements juridiques	111
5.2.4. Les engagements comptables dans le cadre annuel.....	112
5.2.5. Les crédits de paiement ouverts au titre de l'exercice.....	112

5.2.5.1. Les reports de crédits	112
5.2.5.2. Les dépenses engagées en N et non mandatées au 31 décembre	113
5.3. La comptabilité de programme (ou comptabilité des investissements).....	113
5.3.1. Méthodologie	113
5.3.1.1. Tenue d'une fiche de programme	113
5.3.1.2. Tenue d'une comptabilité de programme	113
5.3.2. Caractéristiques de la Comptabilité de programme.....	114
6. RÉGIES	114
6.1. Institution des régies	115
6.1.1. Dispositions communes à la création de toutes les régies	115
6.1.1.1. Décision de créer une régie	115
6.1.1.2. Acte constitutif de la régie	115
6.1.2. Dispositions relatives au fonctionnement de la régie d'avances.....	115
6.1.2.1. Nature des dépenses à payer par le régisseur	115
6.1.2.2. Montant maximum de l'avance	116
6.1.2.3. Existence d'un compte.....	116
6.1.2.4. Remboursement de l'avance.....	116
6.1.3. Dispositions relatives au fonctionnement de la régie de recettes	117
6.1.3.1. Nature des recettes à encaisser	117
6.1.3.2. Limitation de l'encaisse	117
6.1.3.3. Existence d'un fonds de caisse	117
6.2. Nomination du régisseur.....	117
6.2.1. Autorité qualifiée pour nommer le régisseur	117
6.2.2. Installation du régisseur.....	117
6.2.2.1. Cautionnement	117
6.2.2.2. Accréditation auprès de l'ordonnateur et de l'agent comptable	118
6.2.3. Désignation de mandataires des régisseurs, de régisseurs suppléants ou de régisseurs intérimaires	118
6.2.3.1. Mandataires des régisseurs.....	118
6.2.3.2. Régisseurs suppléants	118
6.2.3.3. Régisseurs intérimaires	119
6.2.4. Formalités particulières aux titulaires d'une régie nouvellement créée	119
6.2.4.1. Comptes de dépôt de fonds au Trésor.....	119
6.2.4.2. Registres à souches	120
6.3. Fonctionnement des régies d'avances	120
6.3.1. Principe.....	120
6.3.2. Versement de l'avance	120
6.3.3. Rôle du régisseur	120
6.3.4. Modalités de règlement	120
6.3.4.1. Paiement en numéraire.....	120

6.3.4.2. Virement à des comptes ouverts chez les comptables du Trésor	121
6.3.4.3. Virements à des comptes courants postaux	121
6.3.4.4. Virements à des comptes ouverts dans les banques ou organismes assimilés	121
6.3.4.5. Règlement par chèques tirés sur un compte de dépôt de fonds au Trésor	121
6.3.4.6. Règlement par mandat-carte postal	121
6.3.4.7. Règlement par carte bancaire	121
6.3.5. Reconstitution de l'avance	121
6.3.6. Date des dépenses	122
6.4. Fonctionnement des régies de recettes	122
6.4.1. Principe	122
6.4.2. Modalités d'encaissement des recettes	122
6.4.2.1. Encaissement en numéraire	122
6.4.2.2. Encaissements par compte courant postal	122
6.4.2.3. Encaissements par chèques bancaires	123
6.4.2.4. Cartes bancaires	123
6.4.3. Versements des recettes au comptable assignataire	123
6.4.3.1. Versement en numéraire	123
6.4.3.2. Versement des effets bancaires	124
6.4.3.3. Versement des recettes effectuées par effets postaux	124
6.4.3.4. Opérations de fin de mois	124
6.4.4. Rôle de l'agent comptable	124
6.4.4.1. Opérations effectuées en cours de mois	124
6.4.4.2. Opérations de fin de mois	124
6.4.5. Cessation des opérations de la régie de recettes	124
6.5. Surveillance des régies	125
6.5.1. Contrôle administratif	125
6.5.1.1. Contrôle de l'ordonnateur	125
6.5.1.2. Contrôle du comptable	125
6.5.2. Contrôle comptable	125
6.5.2.1. Contrôle sur pièces exercé par l'ordonnateur	125
6.5.2.2. Contrôle sur pièces exercé par le comptable assignataire	125
6.5.2.3. Contrôle sur place	126
6.5.2.4. Documents à établir	127
6.5.2.5. Sanctions des vérifications effectuées à l'initiative de l'agent comptable	127
6.6. Responsabilité des régisseurs	127
6.6.1. Différents types de responsabilité	127
6.6.1.1. Responsabilité administrative	128
6.6.1.2. Responsabilité pénale	128
6.6.1.3. Responsabilité personnelle et pécuniaire	128
6.6.2. Étendue de la responsabilité personnelle et pécuniaire	128
6.6.2.1. Dispositions communes à tous les régisseurs	128

6.6.2.2. Dispositions particulières aux régisseurs de recettes.....	
6.6.2.3. Dispositions particulières aux régisseurs d'avances.....	129
6.6.3. Mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire.....	129
6.6.3.1. Constatation.....	129
6.6.3.2. Procédure amiable.....	129
6.6.3.3. Sursis de versement.....	129
6.6.3.4. Émission d'un arrêté de débet.....	130
6.6.3.5. Procédures d'exonération.....	130
6.6.3.6. Mise en jeu de la responsabilité de l'agent comptable.....	130
CHAPITRE 5 - LA FISCALITÉ.....	131
1. TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE.....	131
1.1. Principes généraux.....	131
1.1.1. CHAMP D'APPLICATION, EXONÉRATIONS.....	131
1.1.1.1. Activités soumises à la TVA.....	131
1.1.1.2. Activités non soumises à la TVA.....	131
1.1.2. Base d'imposition.....	133
1.1.2.1. Règle générale.....	133
1.1.2.2. Règles applicables en matière de subventions.....	133
1.1.3. Taux.....	135
1.1.4. Exigibilité.....	135
1.1.5. Droit à déduction.....	135
1.1.5.1. Dépenses affectées aux opérations situées hors du champ d'application de la TVA (cf. § 1.1.1.2.).....	136
1.1.5.2. Dépenses utilisées concurremment pour la réalisation des opérations situées hors et dans le champ d'application de la taxe.....	136
1.1.5.3. Dépenses affectées aux opérations placées dans le champ d'application de la TVA.....	136
1.1.6. Obligations.....	138
1.1.6.1. Obligations déclaratives.....	138
1.1.6.2. Obligations comptables.....	138
1.2. Régimes particuliers.....	138
1.2.1. Vente d'objets d'occasion.....	138
1.2.1.1. Cessions de biens mobiliers d'investissement d'occasion.....	139
1.2.1.2. Vente par des négociants en biens d'occasion (assujettis-revendeurs).....	139
1.2.1.3. Ventes aux enchères publiques.....	139
1.2.2. Activités agricoles.....	140

1.2.2.1. Exploitants agricoles soumis de plein droit à la TVA.....	140
1.2.2.2. Option pour l'imposition à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture	141
1.2.2.3. Droit à déduction.....	141
1.2.2.4. Règles d'application de la TVA aux exploitants agricoles.....	141
1.2.2.5. Le remboursement forfaitaire agricole.....	141
1.2.3. Régime de la TVA intra-communautaire	142
1.2.3.1. Le régime du droit commun.....	142
1.2.3.2. Régime dérogatoire	143
1.2.3.3. Livraison de biens installés ou montés	143
1.2.3.4. Numéro individuel d'identification	143
1.2.3.5. Déclaration	144
CHAPITRE 6 - LES OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE.....	145
1. DÉFINITION	145
2. PRINCIPE DE L'UNITÉ DE CAISSE	145
2.1. Cas particulier des groupements comptables.....	145
2.2. Cas des établissements gérés par un même agent comptable	146
2.3. Cas des agents des services déconcentrés du Trésor assurant en adjonction de service la gestion comptable d'un ou plusieurs établissements publics d'enseignement et de formation professionnelle agricoles	146
3. DÉPÔT DE FONDS.....	146
3.1. Règle générale	146
3.2. Dépôt de fonds détenus par les régisseurs	146
4. PLACEMENT DE FONDS	146
4.1. Placements budgétaires.....	147
4.2. Placements de trésorerie	147
4.3. Dépôts des titres.....	148
5. WARRANTS AGRICOLES	148
CHAPITRE 7 - LE COMPTE FINANCIER.....	149
1. DÉFINITION - RÈGLES D'ÉTABLISSEMENT ET DE PRÉSENTATION.....	149
1.1. Définition.....	149
1.2. Établissement du compte financier	149
2. STRUCTURE.....	149
2.1. Balance définitive des comptes du grand livre	150
2.2. Développement par chapitre des dépenses et des recettes budgétaires	150
2.2.1. Développement des dépenses	150
2.2.2. Développement des recettes	150

2.3. Tableau récapitulatif de l'exécution du budget.....	150
2.4. Documents de synthèse comptable.....	150
2.4.1. Bilan	151
2.4.2. Compte de résultat.....	151
2.4.3. Annexe	151
2.4.3.1. Faits caractéristiques de l'exercice	151
2.4.3.2. Principes, règles et méthodes comptables.....	151
2.4.3.3. Compléments d'information relatifs au bilan	151
2.4.3.4. Compléments d'information relatifs au compte de résultat.....	152
2.4.3.5. Engagements financiers donnés ou reçus.....	152
2.4.3.6. Autres éléments d'information pouvant être utiles.....	152
2.4.3.7. Tableau des soldes intermédiaires de gestion	152
2.4.3.8. Tableau de calcul de la capacité d'autofinancement de l'exercice.....	152
2.5. Balance des comptes de valeurs inactives	153
3. ARRÊTE DU COMPTE FINANCIER.....	153
4. TRANSMISSION DU COMPTE FINANCIER ET MISE EN ÉTAT D'EXAMEN	153
4.1. Procédure de transmission et délais	153
4.2. Défaut de présentation du compte financier dans les délais prescrits	153
4.3. Suite donnée aux opérations de mise en état d'examen	154
CHAPITRE 8 - COMPTABILITÉ MATIÈRE.....	155
1. DISPOSITIONS RÉGLEMENTAIRES	155
2. MODALITÉS DE MISE EN OEUVRE DE CONTRÔLE ET DE RESPONSABILITÉ DE LA COMPTABILITÉ MATIÈRE	156
2.1. Rôle des services ordonnateurs.....	156
2.2. Rôle de l'agent comptable	156
2.2.1. L'agent comptable doit participer à l'organisation de la comptabilité matière	156
2.2.2. L'agent comptable doit surveiller la tenue de la comptabilité matière	156
2.2.3. L'agent comptable est responsable de la conservation des biens dont il tient directement la comptabilité matière	157
2.3. Rôle des préposés	157
3. COMPTABILISATION DES STOCKS	158
3.1. Documents	158
3.2. Mode d'évaluation.....	158
4. COMPTABILITÉ DES VALEURS INACTIVES	158
5. COMPTABILITÉ DES VALEURS MOBILIÈRES DE PLACEMENT.....	159
6. COMPTABILISATION DES ANIMAUX DES EXPLOITATIONS AGRICOLES.....	159
6.1. Animaux producteurs de services	160

6.2. Animaux producteurs de biens	160
6.3. Animaux destinés à la vente	160
6.4. Modifications de destination.....	160
6.5. Suivi des animaux immobilisés	160
7. INVENTAIRES.....	161
7.1. Inventaire comptable	161
7.2. Inventaire physique.....	162
7.3. Commission d'inventaire	163
CHAPITRE 9 - IMMOBILISATIONS	164
1. DISTINCTION ENTRE ACHATS OU FOURNITURES ET IMMOBILISATIONS	164
2. MODES D'AMORTISSEMENT DES BIENS INSCRITS A L'ACTIF DU BILAN	165
3. AMÉNAGEMENTS APPORTES A LA PRATIQUE DES AMORTISSEMENTS	165
3.1. Les biens qui ne se déprécient pas	165
3.2. Amortissement neutralisé	166
4. MÉTHODES DE CALCUL DES AMORTISSEMENTS	166
4.1. Amortissement linéaire (ou constant)	166
4.2. Amortissement dégressif.....	167
4.3. Amortissements exceptionnels	167
5. TAUX D'AMORTISSEMENT	168
CHAPITRE 10 - INFORMATISATION DU SYSTÈME DE GESTION FINANCIÈRE ET COMPTABLE.....	169
1. CONTEXTE DE L'INFORMATISATION.....	169
1.1. Intervenants.....	169
1.2. Champ de l'informatisation.....	169
1.3. Choix d'une organisation	170
1.3.1. Matériel	170
1.3.1.1. Les intervenants utilisent le même matériel.....	170
1.3.1.2. Les intervenants utilisent des matériels distincts et des logiciels indépendants....	170
1.3.2. Répartition des tâches.....	170
1.3.3. Implantation géographique de services	170
1.3.3.1. L'établissement offre une seule implantation centralisée.....	170
1.3.3.2. L'établissement présente plusieurs implantations décentralisées	171
2. RESPECT DES PRINCIPES.....	171
2.1. Validation	171
2.1.1. Au niveau du mouvement.....	171

2.1.2. Au niveau des transactions	171
2.1.3. Au niveau des acteurs.....	171
2.1.4. Au niveau du système proprement dit	172
2.2. Élaboration d'un règlement interne	172
3. RÔLE DE L'AGENT COMPTABLE	172
3.1. En matière de dépenses.....	172
3.1.1. En qualité de payeur.....	172
3.1.2. En qualité de caissier.....	173
3.2. En matière de recettes	173
3.3. En qualité de teneur de comptes	173
3.3.1. Validation des données comptables.....	173
3.3.1.1. Lors de la phase d'ordonnancement	173
3.3.1.2. Lors de la phase de paiement	173
3.3.1.3. Lors de la phase d'encaissement.....	173
3.3.2. La vérification doit s'opérer sur les écritures enregistrées.....	173

BASE RÉGLEMENTAIRE

Textes généraux :

- ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959, loi organique relative aux lois de finances ;
- décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié, portant règlement général sur la comptabilité publique ;
- arrêté du 27 mai 1982 complété et modifié portant approbation du plan comptable général révisé ;
- loi dite "loi comptable" n° 83-353 du 30 avril 1983 ;
- décret n° 83-1020 du 20 novembre 1983 d'application de la loi du 30 avril 1983 précitée;
- loi de finances rectificative n° 63-156 du 23 février 1963 - article 60 ;
- instruction générale du 16 août 1966 modifiée par l'instruction générale du 2 août 1984 sur l'organisation du service des comptables publics ;
- arrêté du 11 décembre 1986 relatif au plan comptable général agricole ;
- code rural notamment livre huitième (nouveau) enseignement, formation professionnelle, et plus particulièrement les articles R. 811-94 à R. 811-113 ;
- loi n°84-52 du 26 janvier 1984 sur l'enseignement supérieur ;
- loi n° 84-579 du 9 juillet 1984 portant rénovation de l'enseignement agricole public ;
- loi n° 99-574 du 9 juillet 1999 d'orientation agricole ;
- loi n° 99-587 du 12 juillet 1999 sur l'innovation et la recherche.

Textes spécifiques :

taxe d'apprentissage :

- code général des impôts : taxe d'apprentissage ;
- loi n° 71-576 du 16 juillet 1971 relative à l'apprentissage ;
- loi n° 71-578 du 16 juillet 1971 relative à la participation des employeurs au financement des premières formations technologiques et professionnelles ;
- loi n° 87-572 du 23 juillet 1987 relative à l'apprentissage ;
- décret 72-283 du 12 avril 1972 portant application de la loi n° 71-578 du 16 juillet 1971 ;

dons et legs :

- loi n° 84-562 du 4 juillet 1984 permettant la révision des conditions et charges apposées à certaines libéralités ;
- décret n° 84-943 du 19 octobre 1984 relatif à la publicité des actions en révision prévues par les articles 900-2 à 900-5 du code civil ;
- code du domaine de l'État L.15 à L.19
- code civil 900.2 à 900.8 ;

mécénat :

- loi n° 85-42 du 26 janvier 1984 sur l'enseignement supérieur ;
- loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 modifiée sur le mécénat ;

marchés :

- code des marchés publics livres I, II et IV ;
- instruction du 29 novembre 1977 modifiée portant sur l'application du livre II du code des marchés (brochure 2000 des J.O.) ;
- loi n° 85-704 du 12 juillet 1985 modifiée, relative à la maîtrise d'ouvrage publique et à ses relations avec la maîtrise d'oeuvre privée (loi MOP) ;
- brochure 2001 des J.O., 2 tomes sur les textes réglementaires et directive d'application applicables aux marchés publics d'ingénierie et d'architecture ;
- recueil de formulaires pour la passation des marchés - Imprimerie nationale ;

intérêts moratoires :

- code des marchés publics, notamment les articles 178 et suivants ;
- décret n° 94-790 du 7 septembre 1994 modifiant le décret n° 65-97 du 4 février 1965 modifié, relatif aux modes et aux procédures de règlement des dépenses des organismes publics.

acquisitions et locations immobilières :

- décret 86-455 du 14 mars 1986 fixant les modalités de consultation des Domaines en matière immobilière ;

assurances et responsabilités :

- loi du 5 avril 1937, modifiant l'article 1384 du code civil, et la loi du 20 juillet 1899 portant sur les conditions de mise en cause de la responsabilité des membres de l'enseignement public ;
- loi du 10 juillet 1976 modifiant l'article 1145 du code rural portant sur la couverture des élèves de l'enseignement agricole ;
- décret n° 80-857 du 30 octobre 1980 portant sur les travaux et machines dangereux ;
- circulaire budgétaire n° 3C-99-319 du 28 septembre 1999 (préparation des budgets des EPN pour l'année 2000).

rémunérations accessoires :

- décret n° 81-292 du 27 mars 1981 fixant le taux de rémunération des personnels chargés de l'exécution des conventions prévues aux livres Ier et IX du code du travail, dans les établissements d'enseignement et de formation professionnelle agricoles ;

déplacements :

- décret n° 86-416 du 12 mars 1986 fixant les conditions et modalités de prise en charge par l'État des frais de voyage et de changement de résidence à l'étranger ou entre la France et l'étranger des agents civils de l'État et des établissements publics de l'État à caractère administratif ;
- instruction n° B2E-22-22 du 1er mars 1991 : déplacements à l'étranger ;
- décret n° 90-437 du 28 mai 1990 modifié fixant les conditions et modalités de règlement des frais occasionnés par les déplacements des personnels civils sur le territoire métropolitain de la France lorsqu'ils sont à la charge des budgets de l'État et des établissements publics ;
- circulaire du 6 novembre 1990 modifiée (J.O. du 9 décembre 1990) relative aux conditions et modalités de règlements de ces frais de déplacements ;

ordonnancement des dépenses :

- décret n° 77-983 du 20 août 1977 modifiant le code des marchés publics - instruction du 20 août 1977 - J.O. du 31 août 1977 ;
- loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968, modifiant la loi du 29 janvier 1831, instituant la déchéance quadriennale, et portant sur la prescription des créances de l'État, des collectivités et des établissements publics (instruction n° 69-99-B du 8 septembre 1969 Comptabilité publique) ;
- loi n° 50-928 du 8 août 1950 - article 35 portant insaisissabilité des deniers des établissements publics ;

- loi n° 92-645 du 13 juillet 1992 fixant les conditions d'exercice des activités relatives à l'organisation et à la vente de voyages ou de séjours, et son décret d'application n° 94-490 du 15 juin 1994 ;
- loi n° 92-1476 du 31 décembre 1992 portant loi de finances rectificative pour 1992 – Article 98 : caractère exécutoire des titres de recettes émis par les établissements publics dotés d'un comptable public.
- décret n° 59-1030 du 28 octobre 1959 autorisant l'arrêté des pièces de paiement en chiffres imprimés à l'aide de moyens mécanographiques ;
- décret n° 80-393 du 2 juin 1980 et arrêté du 27 février 1989 fixant le seuil en dessous duquel une facture n'est pas exigible ;
- décret n° 65-97 du 4 février 1965 modifié portant sur les procédures de règlement, modifiant le décret du 29 décembre 1962 ;
- instruction n° 81-89-F1-PR du 12 juin 1981 - Comptabilité publique - portant sur les virements bancaires sur supports magnétiques ;
- lettre de la Comptabilité publique du 8 janvier 1951, BST-1951-1G sur l'utilisation de la langue arabe pour les signatures de pièces de paiement ;
- décret n° 78-39 du 12 janvier 1978 autorisant l'ouverture de comptes chèques dans les caisses d'épargne ordinaires (instruction de la Comptabilité publique n° 78-179-BP-3 du 5 décembre 1979) ;
- décret n° 69-57 du 7 février 1969 - article 18 sur les consignations, instructions n° 70-94-B1 du 4 septembre 1970 et n° 74-116-B1 du 7 août 1974 direction de la Comptabilité publique sur le factoring ;
- instructions n° 69-122-03 du 4 novembre 1969, n° 74-76-03 du 22 mai 1974, n° 83-107-30 du 1er juin 1983, et n° 87-102-03 du 2 septembre 1987, de la Comptabilité publique, sur les pièces justificatives des opérations de dépenses à l'étranger ;
- loi n° 91-650 du 9 juillet 1991 modifiée portant réforme des procédures civiles d'exécution et décret 92-755 du 31 juillet 1992 pris pour son application ;
- décret n° 93-977 du 31 juillet 1993 relatif aux saisies et cessions notifiées aux comptables publics et aux centres de chèques postaux ou de la Caisse nationale d'épargne ;
- code civil - articles 1689 à 1701, code du travail - articles L.145 et suivants sur la procédure des oppositions ;
- instruction n° 75-102-B du 31 juillet 1975 de la Comptabilité publique sur le paiement à des mandataires ;
- code civil - article 11120 sur le paiement à des héritiers ;
- décret n° 59-946 du 3 août 1959 et article 1045 du code des impôts sur le paiement à des illettrés ;
- code général des impôts ;
- instruction n° 90-122-B1-MO-M9 du 7 novembre 1990 sur le paiement à la commande d'ouvrages ;
- instruction n° 89-81-K1 du 1er septembre 1979 sur les paiements à l'étranger ;

régies :

- loi de finances du 31 décembre 1954 ;
- décret n° 92-681 du 20 juillet 1992 relatif aux régies de recettes et aux régies d'avances des organismes publics, modifié par le décret n° 92-1368 du 23 décembre 1992 ;
- décret n° 66-850 du 15 novembre 1966 modifié par le décret n° 76-70 du 15 janvier 1976 relatif à la responsabilité personnelle et pécuniaire des régisseurs ;
- la loi de finance rectificative n° 63-156 du 23 février 1963 - article 60 ;
- décret n° 64-345 du 18 avril 1964 relatif aux comptes courants postaux des comptables publics et des régisseurs de recettes ou de dépenses ;
- arrêté du 3 juin 1993 autorisant les directeurs d'établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles à instituer des régies de recettes et d'avances ;

- arrêté du 28 mai 1993 relatif aux taux de l'indemnité de responsabilité susceptible d'être allouée aux régisseurs d'avances et aux régisseurs de recettes relevant des organismes publics et montant du cautionnement imposé à ces agents ;
- instruction codificatrice n° 98-065-M9-R du 4 mai 1998.

CHAPITRE 1 - LE PLAN COMPTABLE

1. CARACTÉRISTIQUES DU PLAN COMPTABLE APPLICABLE AUX EPNEA

Inspiré à la fois du plan comptable général agricole et de celui des établissements publics nationaux à caractère administratif (M9-1), le plan comptable des établissements d'enseignement supérieur agronomique et vétérinaire trouve son unité dans le respect des principes du plan comptable général du 27 avril 1982.

Il facilite l'analyse économique et les comparaisons.

Il constitue un outil permettant d'assurer le suivi comptable d'un EPNEA, ce qui implique :

- le respect rigoureux des principes comptables ;
- une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification ;
- la mise en oeuvre de méthodes et de procédures, simples et fiables ;
- l'utilisation d'une terminologie commune.

Le choix de bâtir la nomenclature des EPNEA sur le Plan Comptable Général Agricole résulte à la fois :

- de l'obligation de mise en conformité avec le nouveau plan comptable du 27 avril 1982 ;
- du souci de doter tous les établissements relevant du ministère de l'agriculture d'un même outil de gestion ;
- de la loi du 9 juillet 1984 portant rénovation de l'enseignement agricole ;
- de la loi n° 99-574 du 9 juillet 1999 d'orientation agricole.

En effet, l'utilisation du plan comptable général agricole s'impose pour décrire l'activité des exploitations agricoles des établissements dans la mesure où celles-ci doivent servir de support pédagogique aux étudiants, tant en matière technique qu'économique et de gestion. Ainsi, les étudiants doivent pouvoir faire l'apprentissage de leur futur métier, sur une base comptable et économique comparable à celle des entreprises.

La référence constante au plan comptable général a permis d'intégrer les comptes nécessaires à la gestion de la division A (enseignement) des budgets, chaque fois que ceux existant au plan comptable général agricole ne le prévoyaient pas.

En second lieu, la nature particulière des établissements a conduit à l'aménagement des comptes des classes 1 et 2 pour tenir compte de la nature différente du capital (caractère public) et comptabiliser les apports sous forme de dotation, affectation, etc.

D'autres exigences liées au fonctionnement des établissements ont été prises en compte pour compléter la nomenclature, notamment l'existence du Fonds mutuel d'indemnisation du chômage, la coexistence de divers régimes de protection sociale : régime général, régime agricole, etc.

Enfin, s'agissant de la comptabilisation du cheptel des exploitations, le choix a été fait de laisser aux établissements toutes les possibilités, soit en investissements, soit en comptes de stocks pour tenir compte des situations très diverses selon le type de production, et permettre au conseil d'administration de choisir le mode de comptabilisation permettant la comparaison avec les exploitations de la région ou les résultats des centres de gestion.

Le plan comptable ainsi élaboré comporte, par l'enrichissement de la nomenclature du plan comptable général agricole, tous les comptes nécessaires à la gestion de toutes les activités des EPNEA, dans le respect des grands principes du plan comptable général et du plan comptable général agricole.

Il s'inscrit dans la préoccupation de doter tous les établissements relevant du ministère de l'agriculture d'un outil unique de gestion permettant des analyses, comparaisons statistiques, mais aussi l'utilisation de procédures informatiques communes destinées tant aux services de l'ordonnateur qu'aux agents comptables des établissements.

2. PRINCIPES GÉNÉRAUX

Le plan comptable général révisé (PCGR) maintient certaines options du plan comptable de 1947/1957 en conservant la méthode des coûts historiques, les grandes lignes de classification et de codification décimale des comptes ainsi que l'analyse par nature des charges et des produits.

2.1. L'IMAGE FIDÈLE

Le PCGR introduit, pour se mettre en conformité avec les règles d'harmonisation énoncées par la IVème directive européenne, le concept de l'image fidèle.

La comptabilité doit, dans ces conditions, non seulement satisfaire aux obligations de régularité et de sincérité dans le respect de la règle de prudence, mais encore refléter une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'établissement.

En tout état de cause lorsqu'une prescription comptable ne suffit pas pour donner à l'image fidèle sa véritable signification dans certains cas exceptionnels, des informations complémentaires devront être fournies dans l'annexe.

2.2. LA PRUDENCE

C'est l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter les risques de transfert sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine et le résultat de l'établissement public national d'enseignement agricole.

Dans cet état d'esprit, il est rappelé que même en cas d'absence ou d'insuffisance d'excédent, il doit être procédé aux amortissements et le cas échéant aux provisions nécessaires.

Il convient également de noter que l'article 32 de la IVème directive insiste sur la valeur des biens inscrits dans les comptes annuels qui doit être celle du prix d'acquisition ou du coût de revient appelé coût historique.

2.3. LA RÉGULARITÉ

C'est la conformité aux règles du droit et procédures en vigueur.

2.4. LA SINCÉRITÉ

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

2.5. LES AUTRES PRINCIPES DIRECTEURS

Ils sont évoqués tant dans la IVème directive que dans la loi comptable française du 30 avril 1983.

2.5.1. La continuité d'exploitation

"L'établissement est présumé continuer ses activités".

2.5.2. La permanence des méthodes

"Les modes d'évaluation ne doivent pas être modifiés d'un exercice à l'autre. Sauf cas exceptionnel le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent".

Donc 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 et par la production de pièces explicites.

2.5.3. L'autonomie des exercices

Il doit être tenu compte des charges et des produits afférents à l'exercice auquel les comptes se rapportent, sans considération de la date de paiement ou d'encaissement de ces charges et produits.

2.5.4. La non compensation

Les éléments des postes de l'actif et du passif doivent être évalués séparément, toute compensation entre charges et produits, recettes et dépenses, ressources et emplois est interdite.

D'une façon plus générale :

- 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 nombre d'unités appropriées ;
- les 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.

3. LE CADRE COMPTABLE

Le plan de comptes comporte neuf classes.

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

- classe 1 - comptes de capitaux (capitaux propres, autres fonds propres, 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 qui traduisent les activités relatives au résultat de l'exercice sont réparties dans les deux classes de comptes suivants :

- classe 6 - comptes de charges ;
- classe 7 - comptes de produits.

Les charges et produits sont ensuite soldés, en fin d'exercice comptable, par un compte de la classe 1 : le compte 12 "résultat de l'exercice".

- la classe 8 est affectée aux comptes spéciaux ;
- la classe 9 regroupe l'ensemble des comptes analytiques.

Le plan comptable des EPNEA est reproduit dans le titre III de la présente instruction qui décrit également les modalités de fonctionnement des comptes.

CHAPITRE 2 - LA COMPTABILITÉ

1. COMPTABILITÉ BUDGÉTAIRE

Chaque établissement doit tenir une comptabilité budgétaire qui a pour objet d'enregistrer chez l'ordonnateur les opérations de fonctionnement et en capital, dans leurs phases d'engagement et de mandatement.

Cette comptabilité permet :

- de suivre la consommation des crédits par la comptabilité des engagements ;
- de rendre compte de leur utilisation.

Elle est l'occasion de saisir les données nécessaires à la comptabilité analytique.

2. COMPTABILITÉ GÉNÉRALE

Les établissements publics nationaux d'enseignement relevant du ministère chargé de l'agriculture sont astreints à la tenue d'une comptabilité générale.

S'agissant d'établissements publics, la comptabilité générale permet de rendre compte, d'une part, de la manière dont les prévisions budgétaires ont été réalisées et, d'autre part, de retracer les flux financiers et patrimoniaux des établissements conduisant à l'élaboration des documents de synthèse c'est-à-dire le bilan, le compte de résultat et, en partie, l'annexe.

La comptabilité générale doit permettre, dans le respect de la règle de prudence et des obligations de régularité et de sincérité, la présentation des états reflétant l'image fidèle de la situation de l'établissement.

3. COMPTABILITÉ ANALYTIQUE

La comptabilité analytique d'exploitation doit être tenue en conformité avec les dispositions du plan comptable général.

Elle constitue un mode de traitement des données dont les objectifs essentiels sont les suivants :

- connaître les coûts des différentes fonctions assumées par l'établissement ;
- déterminer les bases d'évaluation de certains éléments du bilan de l'établissement comme par exemple les stocks, les productions en cours, ...;
- expliquer les résultats en calculant les coûts des produits (biens et services), pour les comparer, le cas échéant, aux prix de vente ;
- établir des prévisions de charges et produits d'exploitation ;
- en constater la réalisation et expliquer les écarts qui en résultent.

D'une manière générale, la comptabilité analytique doit fournir tous les éléments de nature à éclairer les prises de décision.

Pour atteindre ces objectifs, le système de comptabilité analytique d'un établissement public doit être adapté exactement à sa structure organique et aux activités particulières qu'il exerce dans le cadre des missions qui lui sont imparties.

CHAPITRE 3 - LE BUDGET

1. DÉFINITION

Conformément aux dispositions du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié, le budget est l'acte par lequel sont prévues et autorisées les recettes et les dépenses des organismes publics.

Acte de prévision et d'autorisation, le budget répond à la nécessité de contrôler et de planifier la gestion de l'exercice à venir.

Il repose en conséquence sur une analyse rigoureuse des gestions écoulées et des besoins des gestions futures.

Il obéit aux principes généraux du droit budgétaire énoncés par l'ordonnance n° 59-2 du 2 janvier 1959.

2. PRINCIPES GÉNÉRAUX

2.1. PRINCIPE DE L'ANNUALITÉ

L'ensemble des recettes et dépenses sont prévues pour une année civile. Cette périodicité paraît la mieux adaptée à la préparation et au vote du budget et répond à la nécessité d'un contrôle périodique des instances habilitées.

Les crédits ouverts au budget d'un exercice ne peuvent être employés au paiement des dépenses d'un autre exercice.

En effet, tous les droits acquis et tous les services faits au cours d'un exercice doivent être comptabilisés au titre de cet exercice.

On entend par "droits acquis" les produits de toute nature de la section de fonctionnement du budget ainsi que l'ensemble des ressources en capital.

On entend par "services faits" toutes les charges imputables à la section de fonctionnement du budget ainsi que l'ensemble des dépenses en capital.

Les droits acquis et les services faits doivent être imputés à l'exercice au cours duquel l'établissement est devenu créancier ou débiteur. A ce titre, l'ordonnateur dispose, au début de chaque année civile, d'un délai de deux mois pour procéder à l'émission des ordres de recettes et des ordres de dépenses correspondant aux droits acquis et aux services faits au cours des derniers mois de l'exercice précédent. Ce même délai permet au comptable de comptabiliser les ordres de recettes et les ordres de dépenses émis par l'ordonnateur.

Lorsque les droits acquis et les services faits n'ont pu recevoir, pour une cause quelconque, l'imputation indiquée ci-dessus dans les délais requis, ils sont comptabilisés dans les conditions précisées dans le titre III de la présente instruction (commentaires de fonctionnement des comptes).

Pour les EPNEA, les dépenses des exercices antérieurs non prescrites et non frappées de déchéance sont, à titre exceptionnel, mandatées sur les crédits de l'exercice courant ouverts pour le même objet. Toutefois, au-delà d'un montant de 5 000 F. par dépense, elles seront mandatées après autorisation du ministre chargé de l'agriculture. Dans les deux cas, elles devront être approuvées par le conseil d'administration lors de la séance statuant sur les comptes de l'exercice ayant supporté ces dépenses.

2.2. PRINCIPE DE L'UNITÉ

Le principe d'unité requiert l'élaboration d'un acte budgétaire unique, ce qui signifie que toutes les recettes et toutes les dépenses doivent être portées sur un seul document budgétaire. Il s'agit d'une règle de clarté et de sincérité permettant de juger d'un seul coup d'oeil le montant des dépenses et des recettes et leur équilibre et de conserver sa valeur d'autorisation au document budgétaire.

En conséquence, toutes les recettes et dépenses doivent figurer au budget, et il ne peut pas y avoir plusieurs budgets pour la même personne morale de droit public.

Ainsi, à l'unité patrimoniale découlant de la personnalité juridique reconnue à l'établissement doit correspondre une unité budgétaire.

2.3. PRINCIPE DE L'UNIVERSALITÉ

Ce principe recouvre deux notions :

- la règle dite du "produit brut" qui implique que toutes les dépenses et toutes les recettes figurent au budget dans leur montant intégral ;
- l'interdiction de toute contraction entre recettes et dépenses qui conduirait à ne faire figurer au budget que des soldes de compensation.

Cependant, sont déduites du montant des mémoires, factures, états liquidatifs qui sont ordonnancés pour le net :

- les pénalités infligées aux titulaires de marchés ;
- les régularisations pouvant être obtenues par voie de précompte à l'occasion d'une nouvelle liquidation de même nature effectuée au titre du chapitre, de l'article et de l'exercice qui a supporté le trop payé.

De même, il n'est pas fait recette distincte des escomptes et rabais déduits sur les factures et mémoires des créanciers.

2.4. PRINCIPE DE LA SPÉCIALITÉ DES CRÉDITS PAR EXERCICE

Les crédits ouverts par le budget d'un exercice à chaque chapitre de dépenses ne peuvent en principe être affectés à d'autres chapitres de dépenses.

En conséquence, les crédits inscrits à chaque subdivision du budget sont spécifiques, c'est-à-dire qu'ils ne peuvent être utilisés pour une dépense de nature différente, et sont limitatifs, ce qui signifie que la dépense ne peut intervenir pour un montant supérieur à celui inscrit sur la ligne budgétaire concernée.

Toutefois, le principe de la spécialité et de la limitativité des crédits ne fait pas obstacle à la modification, en cours d'exercice, de la répartition et du montant des crédits inscrits au budget, par voie de décisions budgétaires modificatives (cf infra § 5).

3. STRUCTURE DU BUDGET DES EPNEA

3.1. CONSTITUTION DU BUDGET

Le budget de l'établissement public national d'enseignement supérieur est unique.

Il prévoit et autorise la totalité des dépenses et des recettes de l'établissement quelle que soit leur fonction ou leur affectation.

Le budget est présenté en trois divisions :

- services d'enseignement - division A ;
- exploitations agricoles - division B ;
- ateliers technologiques - division C.

Chacune de ces divisions comporte une section de fonctionnement et une section des opérations en capital.

La comptabilité des exploitations agricoles et ateliers technologiques est tenue selon les règles de la comptabilité publique. Toutefois, pour leur gestion, il est tenu compte des usages des professions concernées.

La section de fonctionnement décrit par nature les opérations de fonctionnement, opérations qui affectent le résultat. Ce résultat est susceptible de se traduire par une diminution ou un accroissement des capitaux propres de l'établissement. Leur analyse est examinée au titre III chapitre 10.

La section des opérations en capital présente l'ensemble des ressources en capital de l'année (subventions d'investissement, provisions, produit des emprunts, amortissements, etc.) et l'emploi qui en est fait (acquisition d'immobilisations incorporelles, corporelles, en cours et financières, constitution d'approvisionnements, remboursement d'emprunts...).

La première section détermine le résultat prévisionnel excédentaire ou déficitaire de la gestion annuelle. La deuxième section renseigne sur l'évolution de la situation patrimoniale de l'établissement. Ces deux sections intègrent les ressources affectées.

L'équilibre prévisionnel s'apprécie globalement en fin de deuxième section. Cependant, le résultat prévisionnel de la première section sert à calculer la capacité d'autofinancement de l'établissement, qui, négative ou positive, est reportée à la section des opérations en capital (cf. titre III chapitres 6 et 12).

Le budget est établi dans le respect de la nomenclature comptable commune aux EPLEA et EPNEA, fixée conjointement par les ministres chargés du budget, de l'intérieur et de l'agriculture, par arrêté du 28.07.1993.

Chaque établissement public peut utiliser les comptes de cette nomenclature qui lui sont nécessaires sous réserve :

- de ne pas ouvrir de chapitres ou articles ne figurant pas à la nomenclature ;
- de respecter les comptes spécifiques prévus pour l'une ou l'autre des divisions A, B et C.

Le budget est présenté par chapitres et articles.

Sont chapitres tous les comptes à 2 chiffres en section de fonctionnement, tous les comptes à 3 chiffres de la section d'opérations en capital.

Le budget est présenté à 3 chiffres et voté à 2 chiffres en fonctionnement, et présenté à 4 chiffres et voté à 3 chiffres en opérations en capital.

Les modalités pratiques de présentation du budget seront examinées au point 4 infra du présent chapitre.

3.2. RESSOURCES BUDGÉTAIRES

Les ressources budgétaires comprennent notamment :

- la participation de l'État au titre des subventions d'investissement et de fonctionnement ;
- les produits de l'exploitation agricole, des ateliers technologiques et des autres activités ;
- les produits du patrimoine ;
- les produits des dons et legs ;
- les emprunts ;
- les subventions des collectivités publiques et des organismes privés ;
- les produits des services d'hébergement et de restauration ;
- les autres produits liés à des participations (groupements, GIE , GIP, etc.) ;

- les produits de la vente de biens meubles et immeubles, acquis sur fonds propres ou ressources affectées ;
- les produits de la collecte de la taxe d'apprentissage ;
- les produits exceptionnels ;
- les droits d'inscription des étudiants ;
- les produits financiers.

3.3. DÉPENSES BUDGÉTAIRES

Les dépenses budgétaires concernent, notamment :

- les activités pédagogiques et éducatives ;
- le chauffage, l'éclairage ;
- l'entretien des matériels et des locaux ;
- les charges générales diverses ;
- les charges propres à l'exploitation agricole ou à l'atelier technologique ;
- les dépenses d'investissement ;
- les approvisionnements ;
- les autres charges liées à des participations (GIE, GIP, etc.) ;
- les charges exceptionnelles ;
- les charges financières ;
- certaines charges de personnels.

4. ÉLABORATION DU BUDGET

4.1. PRÉPARATION DU BUDGET

Le budget, et la comptabilité budgétaire qui y fait suite, doit permettre :

- de retracer les flux financiers et patrimoniaux ;
- de mettre en évidence les résultats propres au fonctionnement mais aussi à la section des opérations en capital ;
- d'alimenter la comptabilité générale.

Chaque département ou entité constitutifs de l'EPNEA prépare son propre état prévisionnel des recettes et dépenses (EPRD).

Chaque conseil de département concerné est informé des propositions budgétaires et les examine à titre consultatif.

Le directeur prépare le projet de budget unique de l'EPNEA à partir de l'ensemble de ces EPRD. A ce titre il tient compte des orientations relatives à l'équipement et au fonctionnement matériel fixées par l'État et des limites des ressources dont dispose l'établissement.

Il établit une notice explicative comportant les commentaires nécessaires à la compréhension ou à la justification des différentes inscriptions budgétaires.

Il est assisté par chacun des responsables des départements constitutifs.

4.2. VOTE DU BUDGET

Le projet de budget accompagné des états prévisionnels des départements constitutifs et de sa notice explicative, est communiqué aux membres du conseil d'administration avec la convocation, 10 jours au moins avant la séance au cours de laquelle il sera examiné.

Outre ces pièces concernant directement la préparation du budget, les membres du conseil d'administration devront recevoir, en communication avec leur convocation, les documents ci-après :

- le rapport du directeur de l'EPNEA sur le fonctionnement de l'établissement ;
- l'état des effectifs de personnels avec indication des charges salariales et sociales afférentes ;
- le procès verbal et le compte rendu de la séance précédente du conseil d'administration.

Le projet de budget de l'EPNEA doit être soumis au vote du conseil d'administration avant le 15 novembre de l'année précédant celle pour laquelle il est établi.

4.3. TRANSMISSION DU BUDGET

Le budget de l'EPNEA, après délibération du conseil d'administration, est transmis avant le 30 novembre au ministre chargé de l'agriculture pour approbation.

Le ministre chargé de l'agriculture peut modifier les propositions présentées.

Il peut établir le budget d'office, si celui-ci ne lui a pas été soumis dans les délais prévus.

Le budget soumis à l'approbation du ministre est accompagné des pièces explicatives suivantes :

- le rapport du directeur de l'EPNEA ;
- les états annexes ;
- la notice explicative justifiant les différentes prévisions budgétaires tant en recettes qu'en dépenses. Si un prélèvement sur le fonds de roulement est prévu, la situation de celui-ci doit être présentée (notion d'équilibre réel) ;
- un relevé des délibérations du conseil d'administration de nature budgétaire et juridique, avec indication des votes correspondants ;
- le compte rendu de la séance du conseil d'administration, établi à la diligence du directeur de l'EPNEA et sous la signature du président du conseil d'administration ; il retrace les échanges de vues exprimés, les délibérations et les avis adoptés ainsi que les résultats des votes émis.

4.3.1. Caractère exécutoire du budget

En application des dispositions du décret n° 99-575 du 8 juillet 1999 dont la diffusion a été opérée par l'instruction n° 99-089 - M. 9 du 13 août 1999, le budget de l'EPNEA devient exécutoire à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date de réception par le ministère chargé de l'agriculture de la délibération et des documents correspondants, sauf à ce que le ministère chargé de l'agriculture ait fait connaître son opposition pendant ledit délai.

4.3.2. Publicité

Le directeur de l'EPNEA est tenu d'assurer la publicité du budget devenu exécutoire, selon les modalités déterminées par le conseil d'administration.

Aussitôt, le chef d'établissement adresse un exemplaire de ce budget dont il certifie le caractère exécutoire à l'agent comptable.

4.3.3. Budget non exécutoire au début de l'exercice

Au cas où le budget n'est pas approuvé à l'ouverture de l'exercice, les dépenses et les recettes sont effectuées selon les autorisations budgétaires de l'exercice précédent.

Dans la pratique, cette reconduction est limitée aux crédits de fonctionnement.

Toutefois, les opérations d'investissement régulièrement approuvées et en cours d'exécution, notamment celles qui s'étendent sur plusieurs exercices (programmes d'investissement pluriannuels, cf. chapitre 4, paragraphe 5) ou nées d'obligations contractuelles souscrites par l'établissement (ressources affectées, cf. chapitre 4, paragraphe 4) peuvent être effectuées dans la limite des prévisions budgétaires figurant au projet de budget non encore approuvé.

Les dépenses d'investissement sur ressources affectées mandatées dans les conditions de l'alinéa précédent ne sauraient faire l'objet d'aucune réimputation ultérieure autre que celle relative à l'exécution des opérations de la ressource affectée concernée.

Par ailleurs, exceptionnellement et après accord de l'autorité de tutelle, le directeur peut tenir compte de l'incidence des mesures prises au titre de la dernière rentrée scolaire ou universitaire pour la détermination des crédits ouverts en fonctionnement (ex : changement important de l'effectif des étudiants, orientation nouvelle, etc.).

De la même façon, les dépenses d'investissement ne rentrant ni dans le cadre des dépenses sur ressources affectées ni dans celui des programmes pluriannuels d'investissement ne pourront être engagées qu'après autorisation du ministère chargé de l'agriculture.

5. DÉCISIONS BUDGÉTAIRES MODIFICATIVES

5.1. PROCÉDURE NORMALE

Les modifications apportées au budget initial en cours d'exercice sont adoptées et deviennent exécutoires dans les mêmes conditions que le budget.

Les décisions modificatives sont établies par l'ordonnateur et peuvent comporter des ouvertures ou réductions de crédits, des virements de chapitre à chapitre, l'emploi éventuel de ressources nouvelles ainsi que les crédits correspondant à des dépenses régulièrement engagées mais dont l'exécution n'a pu intervenir ou dont le mandatement n'a pu être opéré avant la clôture de l'exercice.

Elles interviennent lors des sessions de printemps et d'automne du conseil d'administration, et concernent des crédits limitatifs.

Sont limitatifs les crédits inscrits aux chapitres budgétaires (tels que définis au paragraphe 3.1. supra), et plus généralement les crédits auxquels une disposition législative ou réglementaire a donné ce caractère.

Lors de la convocation du conseil d'administration, les projets de décisions modificatives, accompagnées des états prévisionnels de chaque centre et des notices explicatives seront transmises aux membres du conseil d'administration.

En cas d'urgence, et entre les séances normales du conseil d'administration, sa convocation en séance extraordinaire peut être nécessaire pour examiner une décision modificative.

5.2. PROCÉDURE ALLÉGÉE

Les autres modifications qui interviennent à l'intérieur d'une dotation limitative peuvent être décidées par le directeur de l'établissement public national qui en informe le conseil d'administration lors de sa plus prochaine séance.

En outre, par exception aux dispositions du premier alinéa du présent paragraphe, cette même procédure simplifiée est employée pour retracer au budget les augmentations de crédits limitatifs consécutives à la mise en place de ressources affectées.

Doivent faire l'objet d'un suivi en ressources affectées les recettes encaissées par l'établissement à des fins déterminées par un document écrit (contrat, convention,...) et qui ne lui sont définitivement acquises qu'à concurrence des dépenses effectivement réalisées (cf. infra chapitre 4, § 4).

5.3. PROCÉDURE D'URGENCE

En cas d'urgence, les décisions modificatives pourront par anticipation être autorisées par le ministre chargé de l'agriculture en accord avec le président du conseil d'administration.

Ces décisions modificatives d'urgence doivent faire l'objet d'une régularisation dans les formes réglementaires au prochain conseil d'administration.

6. ÉQUILIBRE

Le budget des EPNEA doit être adopté en équilibre réel.

Cet équilibre doit s'apprécier au niveau du budget de l'établissement et il doit être réalisé aux conditions suivantes :

- l'équilibre global s'établit en fin de deuxième section (cf. titre III chapitre 12) ;
- les recettes et les dépenses doivent être évaluées de façon sincère, c'est-à-dire qu'elles doivent faire l'objet d'une estimation excluant toute majoration ou minoration fictive.

6.1. ÉQUILIBRE RÉEL DU BUDGET

Le budget de l'EPNEA comprend deux sections :

- une section de fonctionnement ;
- une section des opérations en capital.

Chaque section comporte les prévisions relatives à l'exercice considéré.

6.1.1. Section de fonctionnement

Lorsque le montant des produits de fonctionnement est supérieur à celui des charges de fonctionnement, une rubrique "excédent de l'exercice" vient s'ajouter aux charges pour assurer la présentation équilibrée de la section de fonctionnement. Corrélativement, une inscription de même montant est inscrite en recette au niveau de la section des opérations en capital.

Lorsque le montant des produits de fonctionnement est inférieur à celui des charges de fonctionnement, une rubrique "déficit de l'exercice" vient s'ajouter aux produits pour assurer la présentation en équilibre de cette section de fonctionnement. Corrélativement, une inscription de même montant est inscrite en dépenses au niveau de la section des opérations en capital.

6.1.2. Section des opérations en capital

Elle prend en compte les recettes et les dépenses en capital auxquelles s'ajoute le résultat prévisionnel de fonctionnement.

Si ce dernier est un excédent il s'ajoute aux recettes en capital, si c'est un déficit il est pris en compte dans la somme des dépenses en capital.

La section des opérations en capital est présentée en équilibre par inscription, selon le cas, du côté des recettes ou du côté des dépenses, d'une ligne d'équilibre intitulée "diminution ou augmentation du fonds de roulement".

Par conséquent, si les dépenses de la section des opérations en capital augmentées du déficit éventuel de la section de fonctionnement sont inférieures aux recettes de la deuxième section, une rubrique intitulée "augmentation du fonds de roulement" traduira en fait un accroissement des ressources de l'établissement.

Dans le cas contraire, si les recettes de la section des opérations en capital augmentées de l'excédent éventuel de la section de fonctionnement sont inférieures aux dépenses de la deuxième section, une rubrique intitulée "diminution du fonds de roulement" traduira une réduction des moyens de l'établissement.

La structure de cette section des opérations en capital est conçue de manière à faire apparaître les variations du fonds de roulement résultant des opérations inscrites au budget.

La différence entre les flux annuels de produits et de charges de fonctionnement, et de recettes et dépenses en capital, correspond au résultat budgétaire prévisionnel global qui est en fait la variation prévisionnelle du fonds de roulement de l'EPNEA.

6.2. ANALYSE GLOBALE DE L'ÉQUILIBRE DU BUDGET AU MOMENT DE SON ÉLABORATION

L'équilibre du budget annuel décrit ci-dessus s'appuie sur des éléments du seul exercice considéré, sans prise en considération du passé. Il s'agit, à partir des prévisions de fonctionnement et d'investissement, d'une mise en équilibre algébrique.

Il convient toutefois de noter que le résultat prévisible de l'exercice viendra, par le jeu du compte report à nouveau, influencer les réserves constituées par les exercices antérieurs. D'autre part, la variation possible du fonds de roulement au titre de l'exercice s'intègre naturellement dans le cadre d'une variation globale et historique des résultats budgétaires antérieurs et cumulés, notamment dans le cas où la prévision budgétaire fait apparaître un déséquilibre des opérations en capital.

En d'autres termes, les incidences effectives proposées au titre d'une prévision budgétaire doivent, si l'on ne veut pas isoler sans risque l'exécution proposée, s'intégrer dans un raisonnement plus large tenant compte du passé et des possibilités actuelles bien réelles de l'EPNEA.

La photographie plus large allant au delà de l'exercice présent est de nature à permettre aux membres des instances délibératives et d'exécution, la mise en évidence du niveau effectif du fonds de roulement et des réserves disponibles avant toute prise de décision.

Dans cette hypothèse, l'appréciation de l'équilibre du budget prévisionnel de l'année "n+1" s'entend en prenant en considération les prévisions de l'exercice en cours "n", mais aussi les résultats cumulés en fonctionnement et investissement des exercices clos.

En tout état de cause, la somme des données existantes et des données prévisionnelles ainsi établie doit aboutir à un chiffre positif et cela pour l'ensemble de l'EPNEA, toutes divisions et centres confondus, pour permettre une éventuelle reprise sur fonds de roulement, si l'équilibre réel de l'année n'est pas atteint.

Les modalités pratiques d'élaboration du budget en équilibre réel seront analysées au titre III-chapitre 12 de la présente instruction.

7. BUDGET DE GESTION (CAS PARTICULIER DES EPSCP)

7.1. PRÉSENTATION DU BUDGET DE GESTION

Le principe de l'existence d'un budget de gestion au sein du cadre budgétaire des EPSCP est posé par l'article 6 du décret n° 94-39 du 14 janvier 1994. Les modalités d'élaboration du budget de gestion sont fixées par arrêté ministériel (cf. arrêté du 19 mai 1994 pris par le ministre chargé de l'enseignement supérieur).

Le budget de chaque EPSCP est donc complété par un budget de gestion.

Ce document présente les recettes et les dépenses par destinations. Celles-ci sont définies par le conseil d'administration et retrace les objectifs de gestion correspondant aux grands axes de développement de l'établissement, comme par exemple l'activité d'enseignement, les relations internationales (suivi de l'exécution des programmes européens), l'activité de recherche,...

Le budget de gestion est la traduction politique du budget de l'établissement. Il a pour objet de présenter au conseil d'administration les orientations de l'établissement.

Chaque destination peut se subdiviser (par exemple, le suivi d'un programme européen par actions).

Les destinations du budget de gestion font l'objet d'une nomenclature qui reçoit une codification.

Cette nomenclature est définie pour l'exercice budgétaire.

Chaque destination est présentée soit en recettes, soit en dépenses, soit en recettes et en dépenses, sans obligation d'équilibre. Cependant, certaines destinations particulières en raison de leurs spécificités (de financement, réglementaire, de suivi,...) peuvent être soumises à la règle de l'équilibre.

En revanche, le budget de gestion, comprenant l'ensemble des recettes et des dépenses de chaque destination, est globalement équilibré.

En outre, le montant total du budget de gestion doit être égal au montant total du budget par nature.

7.2. SUIVI DU BUDGET DE GESTION

L'arrêté du 19 mai 1994 précité précise que « dans le cadre du contrôle de gestion, le suivi du budget de gestion permet d'assurer l'information des responsables sur la réalisation des objectifs de l'établissement, et d'exercer une mission d'alerte au profit de ceux-ci ».

Ainsi, le suivi du budget de gestion a vocation à être un outil d'observation mis à la disposition des ordonnateurs, capable de les renseigner sur les écarts constatés entre les prévisions et la réalisation du budget de gestion.

7.3. DÉCOMPOSITION DU BUDGET DE GESTION

Il existe autant de budgets de gestion que de structures dotés de moyens budgétaires propres.

Le budget de gestion de l'établissement intègre les budgets de gestion spécifiques à chacune de ces structures.

Ces différents budgets de gestion sont présentés suivant les modalités définies ci-dessus.

8. ACTIVITÉS ANNEXES

8.1. SERVICES SPÉCIAUX

Certaines activités n'entrant pas dans les missions des établissements d'enseignement relevant du ministère chargé de l'agriculture telles que prévues par les textes institutifs respectifs, peuvent faire l'objet d'un suivi budgétaire et comptable particulier sous la forme de service spécial.

Les activités pouvant être gérées selon cette technique sont limitativement déterminées par le ministre chargé de l'agriculture.

Du point de vue budgétaire, les services spéciaux comportent une section de fonctionnement et une section des opérations en capital.

En principe les services spéciaux ne devraient être rattachés à aucune division puisqu'ils ne concernent pas des activités entrant dans la mission de l'établissement. Par convention et dans un souci de conformité au mode de présentation budgétaire des EPNEA, ils seront reliés à la division A et isolés quant à l'ensemble de leurs opérations par l'analytique.

D'un point de vue comptable, les opérations de dépenses et de recettes de chaque service spécial sont suivies de la même manière que tout centre constitutif de l'établissement. Les flux budgétaires avec les autres entités et avec l'établissement support seront décrits au niveau du compte 18.

Les services spéciaux ne disposent pas de la personnalité juridique et de l'autonomie financière, leur suivi comptable et budgétaire peut être isolé, mais ils concourent au résultat global, et sont donc à considérer comme une composante de l'établissement.

Sont à considérer comme services spéciaux :

- les inspections diverses : administratives et pédagogiques ;
- les concours d'admission à l'enseignement supérieur ;
- les résidences pour les étudiants ;
- les centres d'examens.

8.2. GROUPEMENTS COMPTABLES

Un même agent comptable peut assurer la gestion comptable de plusieurs établissements publics nationaux ou locaux, dans le cadre de groupements.

Lorsque la gestion des établissements composant le groupement est assurée dans le cadre d'une seule agence comptable située dans l'un des établissements concernés, les établissements tout en conservant leur pleine autonomie juridique et financière sont d'un point de vue comptable gérés selon la technique dite de la comptabilité distincte.

Chaque établissement "regroupé" est doté d'un cadre comptable complet comprenant aussi bien les comptes de charges et produits que les comptes de bilan à l'exception des comptes de disponibilités qui ne sont ouverts que dans la comptabilité de l'établissement siège de l'agence comptable, également appelé l'établissement support.

Cette technique qui est une application du principe d'unité de caisse suppose l'existence, dans la comptabilité distincte des établissements du groupement, d'un compte courant 513, contrepartie du compte 45 "compte de liaison" ouvert dans la comptabilité de l'établissement support. L'exécution des opérations budgétaires et comptables des établissements membres du groupement fait l'objet de développements particuliers au chapitre "Opérations de trésorerie", infra chapitre 6., et dans les commentaires sur le fonctionnement des comptes 45 et 513.

9. MOUVEMENTS INTERNES

La traduction comptable du fonctionnement des différentes composantes propres aux établissements relevant du ministère chargé de l'agriculture amène à déterminer deux approches différentes selon qu'il s'agit de refacturation entre entités ou d'échanges de prestations internes.

L'ensemble de ces transactions s'effectue au sein d'un seul établissement dans le cadre d'une comptabilité générale unique et de comptabilités analytiques permettant le suivi de chaque entité.

9.1. REFACTURATIONS ENTRE ENTITÉS

En matière de refacturation interne, deux options, exclusives l'une de l'autre, sont possibles suivant que l'inscription des crédits est réalisée dans une seule entité constitutive ou dans chaque entité concernée.

9.1.1. Inscription dans une seule entité constitutive

Une seule entité supporte budgétairement la totalité d'une charge ou d'une dépense qui concerne une ou plusieurs autres entités constitutives de l'établissement.

Dans ce cas, les crédits budgétaires ne sont ouverts qu'au niveau de l'EPRD de l'entité « payeuse ». Cette structure engage, liquide et mandate pour la totalité de la facture. Le contrôle des crédits disponibles est effectué en fonction des crédits inscrits à ce seul EPRD, et bien entendu au budget général de l'établissement.

L'ordonnateur prend en charge dans sa comptabilité budgétaire ce mandat et le transmet à l'agent comptable en vue du paiement.

Une redistribution, a posteriori, en comptabilité analytique de gestion, permet d'affecter à chaque structure la part de cette dépense qui la concerne, notamment dans un objectif de calcul de coût, de facturation de prestations ou de détermination d'un résultat par entité.

Toutefois, le recours à ce procédé ne peut convenir que pour des opérations simples, qui ne peuvent en aucune façon concerner les ressources affectées, les immobilisations ou les opérations dont une ou plusieurs entités sont soumises à la TVA. Lorsque l'ordonnateur choisit cette première option, il doit établir une pièce explicative pour information de l'agent comptable.

9.1.2. Inscription dans chaque EPRD concerné

Au regard des restrictions précitées, il est préférable, chaque fois que cela est possible, d'éclater la facture à la liquidation afin que chacune des entités concernées supporte budgétairement la part de la charge qui lui incombe.

Dans ce cas, les crédits budgétaires nécessaires à la réalisation de cette dépense sont inscrits au niveau de l'EPRD de chaque entité concernée.

A réception de la facture unique correspondant à cette dépense commune, le service financier de l'établissement demande à chaque responsable d'entité constitutive de mettre en oeuvre la procédure budgétaire relative à la partie de la dépense qui lui est imputable.

La notification de cette demande, sous une forme adaptée à chaque établissement, constitue la pièce justificative de chaque mandat émis par l'ordonnateur. La notification doit comporter le numéro de la facture de façon à permettre son inscription sur ce mandat.

L'ordonnateur prend en charge dans sa comptabilité budgétaire les mandats établis au nom du fournisseur et les transmet à l'agent comptable.

Ce dernier prend en charge l'ensemble des mandats dont la somme totale doit correspondre au montant de la facture. Pour procéder au paiement de cette dépense, un seul virement est effectué au profit du fournisseur.

En cas de défaillance d'une structure, l'ordonnateur prend l'initiative de procéder à l'émission du mandat correspondant.

9.2. PRESTATIONS INTERNES

Cela concerne plus particulièrement les facturations entre divisions, centres, services spéciaux et départements, correspondant à la livraison de fournitures ou services.

Dans ce cas, les opérations n'ont pas fait l'objet au préalable d'écritures budgétaires sur l'une ou l'autre des entités.

D'autre part, dans un souci de potentielle comparabilité avec les entreprises privées de même nature, il est nécessaire que ces échanges constituent de véritables charges et produits budgétaires qu'il convient d'enregistrer pour chacune d'elles.

Ces mouvements n'entraîneront aucun flux effectif de trésorerie, mais afin de donner une pleine cohérence à l'équilibre des comptes et à l'éventuelle signification des bilans respectifs à des fins pédagogiques, les comptes de tiers initialement servis seront soldés au moyen d'un compte « virements internes » ouvert au niveau de l'établissement public.

Dans le cadre du plan comptable général, le compte 18 est utilisé pour traduire les cessions entre établissements d'une même entreprise tenant des comptabilités distinctes.

Les modalités de fonctionnement de ce compte 18 ne peuvent être transposées dans leur ensemble pour le fonctionnement des établissements relevant du ministère chargé de l'agriculture, puisque les transactions s'effectuent à l'intérieur d'un même établissement et dans le cadre d'une comptabilité unique.

Néanmoins, afin d'extraire les opérations résultant des prestations internes, les écritures passées au titre de l'exercice seront reportées au niveau des comptes 186 et 187 lors de l'élaboration du compte de résultat.

Une prestation interne permet donc de traduire une transaction, c'est-à-dire une facturation entre deux entités (départements par exemple), ou entre deux divisions (A, B ou C), ou encore entre une entité et une division d'une autre entité. Cette prestation est une prestation de service ou la livraison d'une fourniture effectuée par une entité ou une division à destination d'une autre entité ou d'une autre division.

Le fonctionnement de ces comptes est étudié dans le titre III - chapitre 2 - de la présente instruction.

CHAPITRE 4 - EXÉCUTION DU BUDGET

1. PERSONNES CHARGÉES DE L'EXÉCUTION

1.1. LA SÉPARATION DE L'ORDONNATEUR ET DU COMPTABLE

1.1.1. Énoncé du principe

Ce principe constitue l'une des deux règles fondamentales de la comptabilité publique énoncées par le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié.

L'article 3 de ce décret prévoit en effet que "les opérations financières et comptables résultant de l'exécution des budgets ou des états de prévision de recettes et de dépenses des organismes publics incombent aux ordonnateurs et aux comptables publics".

Les articles 5 et 11 du règlement général sur la comptabilité publique énoncent précisément les attributions respectives des ordonnateurs et des comptables.

1.1.2. Justification du principe

La séparation ordonnateur/comptable procède de deux préoccupations essentielles.

1.1.2.1. La sécurité dans la gestion des fonds publics

Elle est réalisée grâce aux contrôles effectués par le comptable qui portent sur la régularité des opérations initiées par l'ordonnateur.

1.1.2.2. La division rationnelle du travail

Elle permet une répartition fonctionnelle des services en fonction des différents stades d'exécution des opérations.

Ainsi l'ordonnateur est chargé de l'engagement, de la liquidation et du mandatement des dépenses, le comptable de leur prise en charge et de leur paiement.

En matière de recettes, l'ordonnateur constate la créance, procède à sa liquidation et à l'émission du titre de recettes correspondant, le comptable pour sa part, assure la prise en charge, poursuit le recouvrement et procède à l'encaissement effectif.

L'utilisation d'outils informatiques de gestion financière et comptable ne remet pas en cause, dans son principe la séparation des ordonnateurs et des comptables même si les chaînes de travail doivent être redéfinies. Les phases de validation qui interviennent aux différents stades des opérations permettent en effet aux ordonnateurs comme aux comptables de conserver respectivement leur rôle décisionnel et leur mission de contrôle de régularité.

1.1.3. Sanction du principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable

1.1.3.1. Pour l'agent comptable

Pour ce qui concerne les comptables, le non respect de la séparation entraîne la mise en jeu de leur responsabilité personnelle et pécuniaire.

Les modalités de mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire des comptables sont examinées au titre I de la présente instruction (à paraître).

1.1.3.2. Pour les ordonnateurs

En l'absence d'une responsabilité de même nature, il est fait application de la réglementation relative à la gestion de fait.

L'immixtion de l'ordonnateur dans les fonctions de comptable peut être constitutive de la gestion de fait telle que prévue par l'article 60 de la loi de finances n° 63-156 du 23 février 1963.

L'ordonnateur est alors soumis rétroactivement à des obligations analogues à celles du comptable ce qui lui vaut l'appellation de comptable de fait. Il doit ainsi donner aux opérations constitutives d'une gestion de fait la même forme budgétaire et comptable permettant leur contrôle et, le cas échéant, le reversement des sommes correspondantes à l'établissement public au terme d'une procédure de mise en débet engagée par la Cour des comptes. Les gestions de fait entraînent en effet pour leurs auteurs les mêmes responsabilités que les gestions patentes régulièrement déclarées.

En outre, les gestionnaires de fait peuvent faire l'objet de poursuites au titre du délit d'usurpation de fonction prévu et réprimé par l'article 258 du code pénal. Ils encourent, dans le cas où ils n'ont pas fait l'objet de telles poursuites, l'amende prévue par l'article 9 de la loi n° 54-1306 du 31 décembre 1954.

Conformément au décret n° 85-199 du 11 février 1985, article 4, « Il (le procureur général près la Cour des comptes) défère à la Cour des comptes les opérations présumées constitutives de gestion de fait, à son initiative ou à la demande du ministre de l'économie, des finances et du budget, des ministres intéressés, des représentants de l'Etat dans les régions ou les départements, des trésoriers-payeurs généraux et des comptables principaux du Trésor à l'étranger, ou au vu des constatations faites lors de la vérification des comptes, sans préjudice du droit de la Cour de s'en saisir d'office dans ce dernier cas ».

De même les agents comptables doivent, sous peine de voir engager leur responsabilité personnelle et pécuniaire, signaler l'existence des gestions de fait dont ils ont connaissance et affirmer sur les comptes financiers des établissements concernés que les recettes et les dépenses qui y sont portées sont, sans exception, toutes celles qui ont été faites pour les services dudit établissement, et qu'il n'en existe aucune autre à leur connaissance.

Dans le cas où ils ont connaissance de l'existence d'une telle gestion, ils doivent appréhender immédiatement les deniers qui en proviennent et demander le jour même aux ordonnateurs les ordres de recettes correspondants. L'absence de titre préexistant ne saurait, en effet, justifier un refus d'encaissement.

1.2. L'ORDONNATEUR

Le directeur de l'EPNEA est ordonnateur des dépenses et des recettes de l'établissement. L'ensemble des prérogatives et obligations découlant de cette qualité d'ordonnateur sont étudiées au titre I de la présente instruction (à paraître).

Conformément à l'article 5 du décret du 29 décembre 1962 modifié, il est chargé, d'une part de la constatation des droits et de la liquidation des recettes ainsi que de l'émission des ordres de recettes correspondants, d'autre part de l'engagement, de la liquidation et de l'ordonnancement des dépenses.

Il lui incombe de faire exécuter, dans la limite des crédits ouverts au budget de l'établissement, et sous le contrôle du conseil d'administration, toutes les opérations nécessaires à la conservation du patrimoine et à la bonne exploitation du domaine.

L'exécution des opérations budgétaires donne lieu à la tenue par l'ordonnateur, d'une comptabilité dite comptabilité budgétaire.

L'ordonnateur peut déléguer sa signature. Seule la délégation de signature est autorisée, et peut concerner notamment l'engagement et la liquidation.

Cette délégation peut être donnée notamment aux différents chefs de départements, au secrétaire général, au gestionnaire, au responsable de l'exploitation agricole et de l'atelier technologique.

Elle doit être écrite et préciser clairement ses limites. Elle doit comporter la signature du délégataire et être communiquée à l'agent comptable.

La délégation de signature est donnée intuitu personae, et tombe donc automatiquement en cas de changement de délégant ou de délégataire.

La sous-délégation n'est pas autorisée.

L'ordonnancement proprement dit ne se délègue pas.

L'ordonnancement fait toutefois partie des pouvoirs exercés de droit en cas de suppléance ou d'intérim de l'ordonnateur, procédures qui répondent à des règles bien déterminées liées à une absence ou incapacité durable de celui-ci.

Ainsi, en application de l'article R. 811-102 du nouveau code rural, une suppléance peut être exercée en cas de décès ou d'empêchement du directeur.

Dans ce cas, les pouvoirs du directeur sont provisoirement exercés par le directeur adjoint ou, lorsque ce poste n'existe pas ou n'est pas pourvu, soit par un fonctionnaire de l'administration de l'établissement (par exemple le secrétaire général), soit par un professeur de l'école, désigné à l'avance par le président du conseil général ou du conseil d'administration.

La décision afférente doit être transmise à l'agent comptable, appuyée de la signature de l'intéressé.

Dès lors, l'agent comptable peut prendre en charge les mandats signés soit de l'ordonnateur en titre, soit de l'ordonnateur suppléant, l'appréciation de la mise en oeuvre de la procédure de suppléance n'étant pas de son ressort.

La personne ainsi désignée supplée le directeur lorsque celui-ci est empêché d'accomplir ses tâches. En cas d'absence prévue, le directeur pourra préciser les conditions de la suppléance. En cas d'indisponibilité majeure du directeur (accident, maladie, etc.), la personne désignée a délégation pour prendre les décisions qui ne peuvent être différées.

Enfin, l'ordonnateur peut créer des régies de recettes et d'avances dans les conditions prescrites par la réglementation (cf. infra § 5).

1.3. L'AGENT COMPTABLE

Nommé par arrêté conjoint des ministres chargés de l'agriculture et du budget, il est chargé des opérations décrites à l'article 11 du décret du 29 décembre 1962 et des contrôles prévus aux articles 12 et 13 de ce même décret.

L'agent comptable peut être un fonctionnaire des corps d'administration scolaire et universitaire relevant du ministre chargé de l'agriculture, ou un fonctionnaire détaché dans ces corps.

L'agent comptable tient la comptabilité générale.

Il est responsable de la comptabilité matière.

Lorsqu'il ne la tient pas lui-même, elle peut être confiée à un agent de l'ordonnateur désigné comme comptable matière. Dans ce cas, l'agent comptable est responsable des contrôles qu'il doit exercer sur la tenue de la comptabilité matière.

L'agent comptable a la charge de la préparation du compte financier annuel de l'établissement.

Il engage par ses actes en qualité d'agent comptable, sa responsabilité personnelle et pécuniaire. Il est chef du service de la comptabilité. Il a autorité sur les personnels de l'agence comptable.

L'ensemble de ses prérogatives et responsabilités, ainsi que les conditions d'exercice de ses fonctions sont examinées au titre I (à paraître).

2. PROCÉDURES D'EXÉCUTION DES OPÉRATIONS DE RECETTES

2.1. LA LIQUIDATION

2.1.1. Objet

Elle a pour objet la détermination du montant des créances, et comprend deux phases :

- la constatation des droits. Tous les droits nés au profit de l'établissement doivent être constatés, pour leur montant intégral, en vertu du principe d'universalité budgétaire ;
- la liquidation proprement dite, phase de détermination du montant des créances, en vertu des modalités et conditions fixées pour chacune d'elles.

2.1.2. Prérogatives de l'ordonnateur

Les recettes sont liquidées par l'ordonnateur, sur les bases fixées par les lois, les règlements, les décisions de justice et les conventions.

L'émission d'un ordre de recettes peut relever du droit administratif en ce qu'il concerne les éléments déterminés par les lois et règlements (droits de scolarité, montant des pensions, loyers de logements du personnel, etc.), ou du droit commun, s'il s'agit d'éléments déterminés par des conventions ou contrats passés avec des tiers (ventes de produits de l'exploitation selon les règles du commerce, contrats de prestation de service, etc.).

Une décision de justice peut également servir de base à l'établissement d'un titre de recette, s'il correspond à des droits reconnus par cette décision au profit de l'établissement qui l'émet.

En dehors de ces principes fondamentaux un ordre de recette est dénué de tout fondement juridique. Ainsi, par exemple, la répartition sur l'ensemble des étudiants d'une promotion de frais résultant d'une dégradation anonyme est interdite.

2.2. DISPOSITIONS PARTICULIÈRES RELATIVES À L'EXÉCUTION DE CERTAINES RECETTES

Certaines opérations de recettes sont soumises à l'autorisation préalable du conseil d'administration. Elles sont déterminées par les textes fixant les prérogatives du conseil d'administration, et concernent notamment :

- l'aliénation des biens immobiliers et mobiliers ;
- l'aliénation des valeurs mobilières à moyen et long terme ;
- l'acceptation des dons et legs ;
- les baux et locations ;
- les décisions de contracter des emprunts ;
- les conditions générales de vente des produits des exploitations et des ateliers technologiques.

2.2.1. Ventes de biens immobiliers et mobiliers

2.2.1.1. Biens immobiliers remis à l'EPNEA

- en dotation initiale constituée par l'État ;
- acquis sur subvention accordée en complément de dotation par l'État ou les collectivités territoriales ;
- mis à disposition par l'État, une collectivité publique ou un organisme privé ;
- affectés à l'EPNEA par l'État ou la collectivité.

L'ensemble de ces biens reste la propriété de l'État, de la collectivité ou de l'organisme, qui, selon le cas, en a seulement concédé l'usage à l'établissement.

Le produit de l'aliénation de ces biens revient au véritable propriétaire, et, lorsqu'il s'agit de propriétés de l'État, l'intervention du Service des domaines est obligatoire. La vente ne peut, en conséquence, intervenir sans l'accord préalable du propriétaire, ou à l'issue d'une procédure de désaffectation.

2.2.1.2. Biens immobiliers acquis à titre gratuit ou onéreux par l'EPNEA

Conformément au code du domaine de l'État et notamment l'article R 135, les biens acquis par l'établissement sont sa propriété et il peut éventuellement procéder à leur vente.

Toutefois, le Service des domaines peut, à la demande de l'établissement, procéder à la vente. Le prix obtenu est réservé à l'établissement, sous déduction du prélèvement au profit du Trésor pour frais d'administration, de vente et de perception. Le taux de ce prélèvement est fixé par arrêté ministériel.

Les biens ainsi désignés sont essentiellement ceux acquis :

- par acceptation de dons et legs ;
- sur subvention d'équipement et d'investissement reçue ;
- sur fonds collectés au titre de la taxe d'apprentissage ;
- sur ressources affectées, à l'issue de l'exécution des conventions ;
- sur fonds propres de l'EPNEA.

L'intervention éventuelle du Service des domaines, à la demande de l'établissement, prend alors le caractère d'appui technique et donne lieu à un prélèvement forfaitaire, représentatif de frais, sur le montant de la vente réalisée.

Ces biens font l'objet d'amortissements budgétaires, mais la subvention d'équipement qui a permis de les acquérir fait l'objet d'un "amortissement" en parallèle, de façon à permettre l'équilibre du bilan et à préserver l'image fidèle qu'il doit donner de la situation patrimoniale.

2.2.1.3. Biens immobiliers appartenant à plusieurs propriétaires

S'il existe plusieurs propriétaires, notamment en cas d'origines de financement multiples, la ventilation du produit de l'aliénation sera déterminée au prorata des investissements respectifs.

Le Service des domaines interviendra obligatoirement si l'un des propriétaires est l'État.

La détermination de l'origine de propriété du bien apparaît donc comme essentielle dans l'analyse du destinataire du produit de son aliénation.

RÉCAPITULATIF DES DROITS ET OBLIGATIONS DES EPNEA EN MATIÈRE DE BIENS IMMOBILIERS D'APRÈS LEUR ORIGINE DE FINANCEMENT			
biens	droits	obligations en matière d'amortissements	produit de la vente
reçus en dotation	usage	Amortissement budgétaire pour les biens dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement. Amortissement neutralisé pour les biens dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement.	propriétaire État (par les domaines) ou collectivité
reçus en complément de dotation	usage	Amortissement budgétaire pour les biens dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement. Amortissement neutralisé pour les biens dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement.	propriétaire (idem ci-dessus)
reçus par dons ou legs	propriété	amortissement budgétaire	établissement sauf clauses particulières lors de l'acceptation du don ou du legs
biens affectés ou mis à disposition	usage	Amortissement budgétaire pour les biens dont la charge de renouvellement incombe à l'établissement. Amortissement neutralisé pour les biens dont la charge de renouvellement n'incombe pas à l'établissement.	propriétaire État, collectivité ou autre
acquis au moyen de subventions d'équipement	propriété	amortissement budgétaire + amortissement de la subvention (amortissement dit "neutralisé")	établissement
acquis au moyen des réserves	propriété	amortissement budgétaire	établissement
acquis sur emprunts	propriété	amortissement budgétaire	établissement

Pour les divisions B et C, la nécessaire comparabilité avec les entreprises identiques du secteur privé et l'application des us et coutumes des professions concernées, conduisent à procéder à l'amortissement budgétaire de l'ensemble du patrimoine, y compris les bâtiments et constructions reçus en dotation et utilisés pour la mise en valeur de ce secteur.

2.2.1.4. Biens mobiliers de l'EPNEA

L'attribution de biens meubles et matériels confère à l'établissement un droit de pleine propriété, qu'ils aient été acquis sur fonds propres, au moyen de subventions d'équipement, de ressources affectées ou de la taxe d'apprentissage.

En vertu des dispositions de l'article L. 70 du code du domaine de l'État et des instructions qui en fixent les modalités d'application, la vente des objets mobiliers, qui sont la propriété de l'établissement, bien que consentie par le chef d'établissement, est effectuée par les soins du Service des domaines suivant les modalités prévues aux articles A 105 à A 117 du Code précité.

Toutefois, cette intervention n'est pas nécessaire pour les ventes amiables de biens appartenant à l'établissement qui n'excèdent pas une certaine somme, fixée actuellement à 750 Francs (circulaire Service des domaines n° 1965.9644 du 17 décembre 1965). Pour l'appréciation de cette limite, il convient de considérer la valeur de l'ensemble des matériels de même nature entreposés dans un même lieu et non pas le prix de chaque cession isolée.

De même, conformément à la dérogation octroyée par la direction générale des impôts, l'intervention du service des domaines n'est pas obligatoire pour l'aliénation des biens mobiliers de l'exploitation agricole acquis sur fonds propres.

Le produit net des ventes effectuées par le Service des domaines - diminué du prélèvement représentatif de frais opéré par le Service des domaines - est versé à l'établissement.

Bien entendu, le produit de la vente des biens mobiliers seulement mis à la disposition de l'établissement (biens affectés ou remis en dotation), lesquels ne sont donc pas sa propriété est versé à l'organisme propriétaire (au budget général pour les biens appartenant à l'État).

Dans tous les cas, l'autorisation préalable du conseil d'administration est requise.

2.2.2. Baux et locations d'immeubles

2.2.2.1. Généralités

Sous réserve qu'il en soit propriétaire, l'établissement peut donner à loyer des locaux ou des bâtiments, et peut donner à ferme des biens ruraux.

Il peut également concéder des droits de chasse ou de pêche sur ses biens, ou ceux dont il dispose.

Il est recommandé de passer des baux écrits. Les locations verbales doivent demeurer l'exception, et être déclarées à la recette des impôts conformément au droit commun.

Les baux des biens donnés à ferme ou à loyer sont établis par l'ordonnateur après délibération du conseil d'administration.

Les baux écrits doivent être enregistrés dans le délai d'un mois.

Les baux sont passés par adjudication ou à l'amiable.

L'adjudication publique aux enchères a lieu sous les clauses et conditions insérées dans un cahier des charges ; elle est annoncée avec toute la publicité possible.

Un exemplaire des baux écrits est transmis à l'agent comptable dès signature des contrats. L'agent comptable doit également être tenu informé des locations verbales et des modalités de règlement afférentes.

2.2.2.2. Baux ruraux - fermage et métayage

Définis au livre IV du code rural, articles L. 411.1 et suivants, les baux ruraux s'appliquent à toute mise à disposition à titre onéreux d'un immeuble à usage agricole en vue de l'exploiter.

Les ventes d'herbe, même purement saisonnières, qui sont reconduites au cours de périodes successives au profit d'un même acquéreur entrent dans le champ d'application du statut du fermage.

La prise de bétail en pension s'analyse comme un bail rural, si la convention conclue fait peser sur le propriétaire des animaux des obligations inhérentes à l'entretien, voire à la culture du fonds, obligations qui incombent traditionnellement à un propriétaire ou à un fermier exploitant.

Certaines conventions et baux ne répondent pas à la qualification de bail rural :

- usufruit d'un fonds agricole : le propriétaire d'un fonds agricole peut valablement en concéder l'usufruit à un tiers ;
- contrat d'entreprise de culture : travaux agricoles réalisés par un entrepreneur moyennant rémunération ;

- convention relative à l'entretien d'un terrain dépendant d'une habitation ;
- convention d'occupation précaire ;
- bail à usage d'habitation et bail commercial ;
- bail de chasse et de pêche ;
- bail d'un terrain à usage sportif ;
- concession immobilière.

Le bail à ferme est le bail rural de droit commun.

C'est le contrat par lequel le propriétaire d'un fonds de terre en donne jouissance à un fermier à fin d'exploitation agricole, moyennant un loyer appelé fermage.

Caractéristiques du contrat de bail rural :

- il doit être rédigé par écrit (à défaut il est réputé conclus pour 9 ans) ;
- il doit être enregistré dans le mois en cours. Le droit de bail est liquidé sur le loyer augmenté des charges. Les baux ruraux dont le loyer annuel est inférieur à 10 000 F sont dispensés d'enregistrement et exemptés de droit de bail ;
- il doit faire l'objet d'un état des lieux ;
- il peut être établi sous seing privé (article 1322 du code civil) mais il doit l'être en trois exemplaires originaux dont un est déposé au bureau des impôts ;
- tout preneur doit informer le bailleur de sa situation d'exploitant (superficie des terres déjà exploitées) et de son autorisation d'exploiter ;
- il est établi pour une durée de 9 ans, mais peut s'étaler sur 12, 18, ou 25 ans ;
- l'article L.412-1 du code rural établit un droit de préemption "*au bénéfice de l'exploitant preneur en place*" ;
- l'option pour l'assujettissement à la TVA du bailleur entraîne l'exonération corrélative du droit de bail en vertu de l'article 740.1 du code général des impôts ;
- le paiement des taxes foncières incombe normalement au bailleur.

Le métayage (article L.417-1. du code rural) ou bail à colonat paritaire est le contrat par lequel le possesseur d'un fonds agricole le remet pour un certain temps à un preneur, le métayer, qui s'engage à le cultiver sous la condition d'un partage des produits avec le bailleur.

Le bail rural à long terme (article L.416. et suivants du code rural) est un type particulier de bail à ferme qui garantit au preneur une installation durable sur les biens loués.

Il peut prendre trois formes :

- le bail de 18 ans renouvelable par périodes de 9 ans ;
- le bail de 25 ans ou bail à long préavis, renouvelable le cas échéant par tacite reconduction d'année en année ;
- le bail de carrière d'une durée minimale de 25 ans.

2.2.2.3. Autres baux

Le bail à cheptel (articles 1800 et suivants du code civil) est la location d'un fonds de bétail, c'est-à-dire d'un ensemble d'animaux susceptibles de croître ou de profit pour l'agriculture. Il peut concerner le cheptel vif (bétail) ou le cheptel mort (matériels d'exploitation) ou les deux à la fois.

Chacun participe pour moitié aux bénéfices mais aussi aux pertes.

Le bail à complant (article L.441-1. du code rural) dispose qu'au terme d'un contrat, le bailleur cède au preneur que l'on appelle "complanteur" ou "colon", la jouissance d'un terrain à la charge d'y planter des vignes ou de continuer leur exploitation, avec obligation de donner au bailleur une portion déterminée de la récolte. Il est en principe perpétuel.

Le bail à domaine congéable (articles L.431-1. et L.431-22. du code rural) encore appelé "à convenant", est le contrat par lequel le propriétaire d'un fonds rural, le "foncier", concède la jouissance à un preneur, le "domanier", et lui aliène les édifices et superficies, c'est-à-dire tous les travaux et constructions réalisés à la surface du sol, et ajoutant à sa valeur. Il est établi devant notaire, et ne peut avoir une durée inférieure à 9 ans.

Le bail d'un an (article L.411-40. du code rural) s'analyse comme un contrat de louage d'une chose. Il est appelé à porter sur un immeuble à usage agricole en vue de l'exploiter. Il doit obligatoirement être écrit. A défaut il serait considéré comme étant établi pour 9 ans. La location annuelle est renouvelable dans la limite d'une durée maximale de 6 années.

Le bail emphytéotique (article L.451. du code rural) ne porte que sur des immeubles et ses traits essentiels sont :

- la longue durée ;
- le droit réel immobilier qu'il confère au preneur (hypothèque et saisie) ;
- le droit de libre cession ;
- la modicité du prix.

Ce bail doit être publié à la conservation des hypothèques du lieu de la situation de l'immeuble. Il est par conséquent écrit.

Le preneur emphytéote peut librement céder son droit au bail ou sous-louer le fonds.

La durée est de 18 ans au moins et 99 ans au plus. Il n'y a pas de possibilité de renouvellement.

A la fin du bail toutes les constructions élevées par le preneur restent au propriétaire sans compensation.

L'acte constitutif est soumis à la taxe de publicité foncière et aux droits d'enregistrement.

2.2.2.4. Locations d'immeubles

A l'exception de celles concernant les logements, examinées ci-après, d'autres types de locations d'immeubles peuvent intervenir :

- à des fins d'utilisation partielle et provisoire (salles de réunions, locaux de conférences, etc.). Ces locations relèvent des mêmes règles que celles portant sur l'utilisation des locaux par les municipalités, examinées ci-après, notamment en ce qui concerne la nature et les modalités des activités possibles dans ce cadre, et des éléments des conventions à prévoir (cf. infra 2.2.7. conventions) ;
- s'agissant des immeubles propriété de l'établissement dont la location pourrait être envisagée, la décision relève du conseil d'administration, et les règles du droit commun s'appliquent pour en définir les conditions ;
- d'autres formes de locations comportant l'usage des immeubles, des équipements, du mobilier et des installations, voire de personnels, peuvent intervenir, par exemple en période de congés scolaires, pour l'accueil de groupes, colonies de vacances, etc.

Des conventions écrites sont établies, et accompagnées, le cas échéant, d'attestations d'assurance, états des lieux, relevés de compteurs, état des matériels et des stocks, etc., et tout document permettant d'en contrôler l'exécution, et de justifier les éléments d'établissement des titres de recettes s'y rapportant.

2.2.3. Concessions de logement

Leurs conditions d'attribution et la détermination des prestations éventuellement prises en charge par l'établissement pour les logements concédés par nécessité absolue de service ont été déterminées par l'instruction E.321 du 8 novembre 1965 et la circulaire d'application E328 du 18 novembre 1965.

"Il y a nécessité absolue de service (NAS) lorsque l'agent ne peut accomplir normalement son service sans être logé dans les bâtiments où il doit exercer ses fonctions" (article R.94 du code du domaine de l'État).

Les concessions de logement par nécessité absolue de service ne sont pas établies en considération de l'agent mais de la fonction.

En application de ce principe, des logements par NAS sont concédés lorsque le bénéficiaire remplit des fonctions dont la définition prévoit le logement (personnels de direction tels que définis dans la circulaire E.328 du 18.11.1965) et selon un barème fixé par rapport au nombre d'élèves ou étudiants et à leur régime de pension.

"Il y a utilité de service (US) lorsque, sans être absolument nécessaire à l'exercice de la fonction, le logement présente un intérêt certain pour la bonne marche du service" (article R.94 du code du domaine de l'État).

Il en est ainsi lorsque l'agent concerné aurait pu bénéficier d'une NAS si le nombre de points permettant leur calcul était suffisant, ou lorsque les fonctions de l'agent concerné rendent sa présence sur le domaine de l'établissement nécessaire (agent chargé de fonctions de sécurité, ou de l'entretien de la chaufferie, second de cuisine, magasinier, etc.).

Les personnels dont les fonctions ne peuvent comporter d'obligation de résidence sur place (en particulier les enseignants) ne peuvent occuper les logements par nécessité ou utilité de service. Il leur sera concédé, si des logements restent vacants, une convention d'occupation précaire.

Ce dernier type d'occupation relève de la nature juridique de la location pure et simple, sans obligation de service en contrepartie.

Des abattements sont calculés sur la valeur locative initiale. Ils sont fixés par le Service des domaines, et comportent obligatoirement un premier taux de 15% pour précarité. Les autres taux attribués du fait de la situation géographique, de la vétusté, du confort, de l'état général du logement ne peuvent avoir pour effet de porter le taux global d'abattement au delà de 28%.

En cas de nécessité de libérer un logement pour concéder une NAS, les baux sont résiliés d'abord, en commençant par le plus récent, ensuite les US selon la même logique, enfin les autres NAS selon la place du nouveau bénéficiaire dans l'ordre d'attribution prévu par la réglementation.

Les modifications d'attributions ou des conditions d'attribution des logements relèvent de la compétence du conseil d'administration de l'établissement, sur proposition du chef d'établissement, et sous réserve de l'approbation par l'autorité de tutelle.

La détermination des surfaces locatives, des loyers, et des abattements afférents relève de la compétence du Service des domaines de l'État et est soumise aux réévaluations annuelles publiées au journal officiel pour tous les loyers afférents au patrimoine de l'État.

Les concessions de logements et les conventions d'occupation précaire établies par l'ordonnateur, après avis du conseil d'administration et du directeur des services fiscaux, sont transmises à l'agent comptable et au ministère de tutelle.

Lorsque des salariés de l'exploitation agricole, autres que les personnels de responsabilité concernés par les concessions ci-dessus analysées, bénéficient, au titre de la convention collective dont ils relèvent, de la gratuité du logement, celle-ci n'entre pas dans la nature de telles concessions, mais constitue une charge de la division B, considérée par ailleurs comme un avantage en nature, élément de la rémunération de ces salariés, et soumise, à ce titre, aux cotisations et charges afférentes.

Les recettes liées à la gestion des logements de fonction peuvent concerner :

- les loyers des logements concédés par utilité de service ou de ceux faisant l'objet d'un bail administratif ;
- le remboursement de fournitures de chauffage, eau, gaz, électricité, lorsqu'il n'existe pas de compteurs individuels, ou lorsque l'établissement est resté titulaire des abonnements correspondants. A défaut de compteurs, un barème de facturation est établi par le Service des domaines ;

- le remboursement de quotes-parts éventuelles de contrats de ramonage ou d'entretien des installations, pour la part à la charge du locataire, lorsque de tels contrats englobent des installations de l'établissement ;
- le remboursement éventuel de réparations effectuées par l'établissement, pour la remise en état d'un logement, s'il est constaté une dégradation anormale du fait de l'occupant, lors notamment de l'établissement de l'état des lieux à chaque changement d'occupant.

Il convient de rappeler que les obligations respectives du propriétaire et de l'occupant en matière de partage des charges d'entretien des logements des établissements sont similaires à celles relevant du droit commun, en matière de location des logements particuliers (gros entretien immobilier et des équipements à la charge du propriétaire, mais aussi obligations d'entretien des installations intérieures, et de souscription d'assurances pour risques locatifs et responsabilité civile, à la charge de l'occupant - gestion "en bon père de famille").

Cependant, pour les titulaires de logements concédés par nécessité absolue de service, le montant de la franchise, prévue et calculée dans les conditions fixées par l'instruction et la circulaire d'application de 1965, vient en déduction du montant toutes taxes et redevances comprises des charges locatives réellement engagées (eau, gaz, électricité, chauffage...).

La constatation des droits est établie sur la base des pièces justificatives des fournitures faites, et ne peut faire l'objet d'une contraction avec les prestations allouées par ailleurs aux occupants des logements concernés.

Les facturations interviennent sur la base des prix T.T.C. payés par l'établissement. Lorsque la facturation supportée par l'établissement comporte des taxes liées aux fournitures (taxes d'électricité, d'assainissement, etc.) elles doivent être également prises en compte dans la facturation établie par l'établissement.

L'ordonnateur a l'obligation de déposer aux contributions directes la déclaration de la valeur locative des logements concédés par NAS.

Celle-ci s'établit par référence aux bases de calcul de la taxe d'habitation, et non par rapport aux montants des loyers estimés par le Service des domaines. Un abattement d'un tiers de cette base d'imposition est opéré pour tenir compte des sujétions particulières liées aux logements ainsi concédés.

2.2.4. Tarification des services d'hébergement et de restauration

2.2.4.1. Recouvrement des pensions

Il s'effectue en début de trimestre, le titre de recettes pouvant être individuel ou collectif. Dans ce dernier cas, un listing clair comportant tous les éléments individuels sera fourni à l'agent comptable à l'appui du titre de recette.

La ventilation du montant de la pension établi pour l'année peut se faire en échéances modulées sur la base d'une délibération du conseil d'administration dont les attributions recouvrent également la fixation de son montant global.

2.2.4.2. Hébergements

Idem

2.2.4.3. Restauration - évaluation des tarifs

Le prix des repas calculé pour les personnels et hôtes de passage, ou dans le cadre des réceptions doit englober, outre les denrées et les fluides, le coût des personnels nécessaires à la préparation et au service.

Il convient en effet de souligner que la dotation en personnels ATOSS, et leur prise en charge par l'État ne concerne que les élèves de la formation initiale, et ne prend en compte ni les apprentis, ni les stagiaires, ni les commensaux, ni les hôtes de passages.

Il convient donc, pour chaque type de convives, de rechercher les moyens de financement de la charge en personnels correspondante, que le coût soit intégré aux prix facturés, ou qu'il fasse l'objet d'une compensation, ou d'un apport de personnels complémentaires.

Sont commensaux de droit, les agents chargés de la surveillance et de l'organisation des études, les ouvriers de l'exploitation, soit pour l'essentiel les agents dont la présence est nécessaire aux heures des repas, ou qui appartiennent à la catégorie C.

Les autres convives, personnels administratifs, enseignants, etc. peuvent être admis à la restauration collective, sur décision du chef d'établissement, et après avis du conseil d'administration.

Les personnels logés par nécessité absolue de service ne doivent pas, en principe, être admis au service de restauration sauf lorsque les contraintes du service l'exigent.

Seul le chef de cuisine, ou le second lorsqu'il assure la responsabilité de la cuisine en l'absence du chef, sont dispensés de versements pour les repas pris dans l'établissement.

2.2.4.4. Recouvrement des autres recettes de restauration et d'hébergement

Outre la facturation individuelle et l'établissement de titre de recettes à chaque prestation, des modes d'encaissement adaptés peuvent être mis en place, relevés hebdomadaires ou mensuels pour les commensaux habituels, utilisation des régies ou tickets repas.

Dans ce dernier cas, les tickets repas, représentant une valeur, sont payables au comptant, par l'intermédiaire de la régie de recettes, et font l'objet d'une comptabilité des valeurs inactives tenue chez l'agent comptable.

Chez l'ordonnateur, le régisseur chargé de la vente des tickets tiendra un enregistrement quotidien, détaillé et nominatif des ventes, permettant le rapprochement avec les états de la régie et avec la comptabilité des valeurs inactives tenue par le comptable.

2.2.4.5. Remboursements de frais par les étudiants

Il peut s'agir de frais de photocopies et documentation, dont l'estimation annuelle donne lieu à un paiement forfaitaire demandé en début d'année scolaire. Il convient alors de justifier du montant ainsi fixé au regard des dépenses réellement effectuées pour l'objet pour lequel il est perçu.

Il s'agit par ailleurs des remboursements pouvant intervenir à la suite de dégradations volontaires, et dont l'auteur ou les auteurs ont été identifiés, ou de remboursements de prestations diverses (avance de frais médicaux ou pharmaceutiques, téléphone, etc.).

Il ne peut, en aucun cas, être demandé aux familles ou aux étudiants de provision, dite "masse de garantie", en prévision des dégradations éventuelles. Une telle pratique est à proscrire, dans la mesure où elle ne saurait exister sans un suivi individuel, par l'agent comptable, aboutissant au remboursement, en fin d'année, des fonds non réellement dépensés. En effet, il convient de rappeler qu'aucun remboursement collectif ou forfaitaire de dégradation ne saurait être pratiqué.

2.2.5. Produits de l'exploitation agricole et des ateliers technologiques

Ils sont commercialisés selon les us et coutumes de la profession. Cependant les conditions de commercialisation sont déterminées par le conseil d'administration. Les prix découleront des conditions ainsi fixées (vente directe, par mandataire, par des organismes coopératifs, etc.).

2.2.6. Emprunts

L'établissement peut être amené à contracter des emprunts pour entreprendre des travaux importants, ou procéder à des acquisitions d'immobilisations qu'il n'est pas possible de réaliser avec les ressources habituelles (subventions, fonds propres).

Le recours à l'emprunt ne peut normalement être envisagé que si les dépenses prévues sont génératrices de recettes permettant de faire face aux remboursements des annuités.

Cette analyse fera l'objet d'un document présenté au conseil d'administration à l'appui de la proposition de décision. Le conseil d'administration doit délibérer sur le montant, la durée, les modalités de l'emprunt. Cette délibération n'est exécutoire qu'après avis motivé du Trésorier-payeur général du département et approbation du ministre chargé de l'agriculture.

L'avis du comptable supérieur du Trésor doit préciser que le remboursement des annuités d'emprunt, tant en capital qu'en intérêts, pourra être effectué par l'établissement sans le concours de subventions de l'Etat.

L'emprunt peut être contracté auprès des organismes spécialisés.

Dans ce cas, les formes de l'emprunt seront celles du droit commun.

2.2.7. Conventions

Outre les conventions liées à des locations et examinées supra paragraphe 2.2.2. l'établissement peut signer des conventions de recherche, de formation professionnelle (s'il n'existe pas de CFPPA au niveau de l'établissement), d'expérimentation qui peuvent prendre selon le cas le caractère de ressources affectées et sont examinées infra chapitre 4 paragraphe 4.

D'autres types de conventions peuvent intervenir, notamment dans des relations contractuelles avec d'autres établissements ou organismes publics ou privés.

Il peut s'agir de toutes formes d'accord de collaboration, échange de services, prêts de matériels, organisation de manifestation commune, etc. qui nécessite la définition de relations contractuelles susceptibles de donner lieu à facturations, ou nécessitant la définition de responsabilités réciproques. Elles peuvent concerner aussi des services ou prestations mettant en jeu la participation de personnels, et incluant alors les rémunérations ou indemnités et la couverture des risques liés aux accidents de travail éventuels.

L'ensemble de ces conventions, qui peuvent avoir la nature de contrats de droit administratif et par là même comporter des clauses exorbitantes du droit commun, doivent faire l'objet d'une délibération du conseil d'administration. Il pourra, le cas échéant, dans les conditions fixées par l'article R. 811-102 du nouveau code rural, donner délégation à l'ordonnateur pour la passation de certaines conventions, à charge pour lui d'en rendre compte ultérieurement, et sous réserve des inscriptions budgétaires nécessaires.

2.2.8. Taxe d'apprentissage

Les dispositions ci-après ne concernent pas les régimes particuliers des départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin, de la Moselle et des départements d'Outre-mer.

2.2.8.1. Définition

La taxe d'apprentissage est un impôt direct dû par les entreprises industrielles et commerciales (personnes physiques et sociétés), calculé sur le montant des rémunérations brutes payées à leurs personnels au cours de l'année civile précédente.

Créée pour contribuer au développement de l'apprentissage et des enseignements technologiques et professionnels, elle offre cette particularité de pouvoir être selon le choix de l'assujetti :

- soit versée au Trésor public, sauf 8% destinés au Fonds national de compensation ;
- soit versée à des établissements pour être affectée à des dépenses liées à la formation professionnelle.

2.2.8.2. Provenance : les assujettis

Cette taxe est due :

- par les personnes physiques, les sociétés en nom collectif et les associations en participation, passibles de l'impôt sur le revenu des personnes physiques au titre des bénéfices industriels et commerciaux ;
- par les sociétés, associations et organismes passibles de l'impôt sur les sociétés ;
- par les sociétés coopératives de production, transformation, conservation et vente de produits agricoles ainsi que leurs unions.

Sont affranchis de la taxe :

- les artisans inscrits au répertoire des métiers (et les veuves d'artisans), occupant un ou plusieurs apprentis de moins de 20 ans avec contrat régulier d'apprentissage ;
- les sociétés ou personnes morales ayant pour objet exclusif les divers types d'enseignement à l'exception, sous certaines réserves, des auto-écoles ;
- les professions libérales soumises au régime fiscal des bénéfices non commerciaux ;
- les personnes soumises au régime fiscal des bénéfices agricoles.

La base de la taxe est égale au montant des rémunérations brutes versées pendant l'année civile multipliée par 0,5%.

2.2.8.3. Répartition

Quota réservé à l'apprentissage

Les employeurs doivent consacrer un quota de 40% (50% dans les DOM) du montant total de la taxe dont ils sont redevables aux dépenses d'apprentissage ci-après :

- subventions aux centres de formation d'apprentis ou sections d'apprentissage,
- subventions aux écoles d'entreprise dont la liste est fixée par arrêté,
- subventions versées par les entreprises du secteur des banques et assurances aux centres de formation qui leur sont propres.

Le versement de 8% au Trésor public, étudié ci-après, que les employeurs doivent effectuer à titre obligatoire, est imputable sur le quota réservé à l'apprentissage, ainsi que le concours financier obligatoire au CFA.

Concours financier obligatoire au CFA formant l'apprenti

Lorsqu'ils emploient un apprenti, les employeurs redevables de la taxe d'apprentissage sont tenus d'apporter, soit directement, soit par l'intermédiaire d'un organisme collecteur, au centre de formation ou à la section d'apprentissage où est inscrit cet apprenti, un concours financier qui s'impute sur le quota. Le montant minimum de ce concours est fixé à 2 500 F par apprenti inscrit au 31 décembre de l'année au titre de laquelle la taxe est due. Cette obligation s'apprécie dans la limite du quota réservé à l'apprentissage.

Ces versements sont effectués préalablement à toutes les dépenses exonératoires autres que le versement de 8% au Trésor public.

Lorsque plusieurs apprentis d'une même entreprise sont inscrits dans des centres de formation d'apprentis ou des sections d'apprentissage différents, et si le produit du nombre d'apprentis par la somme de 2 500 F est supérieur au quota réservé à l'apprentissage restant dû après imputation du versement de 8% au Trésor public, la somme disponible est répartie entre les centres de formation d'apprentis et des sections d'apprentissage au prorata du nombre d'apprentis.

Le versement doit intervenir avant le 1^{er} mars de l'année suivant l'année d'imposition.

Versement de 8% au Trésor public

Une fraction de la taxe d'apprentissage fixée à 8% de son montant brut doit obligatoirement être versée par les redevables soit directement, soit par l'intermédiaire d'un organisme collecteur, au Trésor public en vue d'une péréquation des ressources de taxe d'apprentissage entre les centres de formation d'apprentis ou sections d'apprentissage.

Ce versement s'impute sur le quota réservé à l'apprentissage préalablement à toutes les autres dépenses exonératoires.

Autres dépenses

Ouvrent droit à exonération les dépenses suivantes :

- subventions, pour la fraction excédant le quota, aux établissements d'enseignement technologique public ou privé légalement ouverts ou aux sections ou classes à finalité technologique.
- part de la contribution pour frais de chambres de commerce et d'industrie ou d'agriculture affectée aux dépenses de première formation.
- bourses d'études accordées aux élèves des premières formations technologiques ou professionnelles.
- salaire maintenu aux salariés qui s'absentent pour participer à certains organismes dont ils sont membres : jurys d'examens ou organismes traitant de la formation ou de l'emploi.
- dépenses occasionnées par la formation pédagogique des maîtres d'apprentissage.

Pour les dossiers dont la taxe brute est inférieure ou égale à 2 000 F, ce maximum n'est pas réparti et peut être versé à un établissement habilité quelle que soit sa catégorie d'habilitation.

Pour les dossiers dont la taxe brute est supérieure à 2 000 F, ce maximum doit être réparti en trois niveaux suivant le barème de la profession de l'entreprise assujettie, ainsi résumé :

BARÈMES PROPRES AUX ENTREPRISES ⁽¹⁾	NIVEAU 1 OUVRIERS QUALIFIÉS ⁽²⁾	NIVEAU 2 CADRES MOYENS ⁽³⁾	NIVEAU 3 CADRES SUPÉRIEURS ⁽⁴⁾
Catégorie A	50%	40%	10%
Catégorie B	35%	35%	30%
Catégorie C	10%	40%	50%

Les versements doivent être effectués au profit d'établissements ou de centres d'enseignement et d'apprentissage habilités dans les différentes catégories. L'habilitation est prononcée par le comité départemental de la formation professionnelle, de la promotion sociale et de l'emploi, placé auprès du préfet.

¹ Les catégories A B et C sont définies par arrêté ministériel sur la base d'une nomenclature INSEE des activités des entreprises.

On peut relever que la catégorie C regroupe des secteurs très spécialisés tels l'extraction et le raffinage et la distribution du pétrole et des produits pétroliers, l'extraction et la distribution du gaz naturel, les agences de presse, radiodiffusion et télévision, les tanneries et mégisserie. La catégorie B regroupe : la grosse industrie, matériaux de construction, bâtiment, extraction, travaux publics, métallurgie verrerie et céramique, les industries chimiques pharmaceutiques, textiles, audiovisuelles, le secteur des arts, et de la production artistique, les papiers, cartons, le tabac, l'ensemble des techniques de commercialisation, le tourisme, l'hôtellerie, les loisirs.

La catégorie A regroupe toutes les entreprises non répertoriées en B ou C.

² Concerne les LEGTA et LPA pour les niveaux CAPA-BEPA.

³ Concerne les LEGTA et LPA pour les niveaux BTA-BTSA.

⁴ Concerne l'enseignement supérieur technologique, les écoles d'ingénieurs.

L'arrêté du 12 avril 1972 relatif aux barèmes de répartition des dépenses en vue des exonérations au titre de la taxe d'apprentissage, admet que les pourcentages prévus peuvent être cumulés entre deux catégories directement voisines, partiellement ou totalement au profit d'une seule de ces catégories. Il n'en demeure pas moins que, pour les établissements habilités à percevoir la taxe d'apprentissage, les sommes reçues doivent l'être dans la catégorie pour laquelle ils sont habilités.

Lorsque le montant de la taxe restant due après déduction de la part du salaire des apprentis et du Fonds national de compensation n'excède pas 1 000 F, l'assujetti est dispensé de l'observation des barèmes.

Les employeurs qui justifient avoir effectué des dépenses directes de formation pour un montant égal à 1,5 fois la taxe due, sont dispensés de l'application du barème fixé. La moitié du salaire des apprentis est admise en exonération pour les heures de présence au CFA, sans dépasser 900 H par an.

2.2.8.4. Perception par les établissements d'enseignement agricole

Les établissements habilités, à l'un ou l'autre des titres exposés ci-dessus, à percevoir la taxe d'apprentissage ne peuvent, en aucun cas, distraire une partie de la collecte aux fins de rémunération d'intermédiaires qui se proposeraient de réaliser cette collecte pour leur compte. Une telle procédure reviendrait à détourner une part de la taxe de l'objet pour lequel elle est perçue, et qui est rappelé ci-après.

2.2.8.5. Encaissement

Les versements effectués par les assujettis au titre d'un exercice fiscal doivent parvenir à l'établissement avant le 1er mars de l'année suivante. Ceux effectués par les organismes collecteurs, bien que notifiés après le 1er mars, sont rattachés à l'exercice fiscal précédent, sauf disposition contraire.

Aux termes de l'article 20 du décret n° 72-283 du 12 avril 1972, les agents comptables des établissements recevant des sommes en provenance directe des assujettis doivent délivrer un reçu établi à partir d'un carnet à souches, dans les conditions suivantes :

- l'original, daté du jour où le versement a été fait, est à adresser dans les quinze jours à la préfecture (comité départemental de la formation professionnelle) ;
- les exemplaires 3 et 4 sont remis à la partie versante ;
- la souche reste à l'établissement scolaire.

Lorsque les sommes sont versées par des organismes collecteurs, aucun reçu n'est à délivrer, cette obligation incombant alors à ces organismes.

Les dons en nature donnent lieu également à délivrance d'un reçu : le prix retenu doit être un prix de revient et non un prix marchand. Le matériel de second choix ou d'occasion est pris en charge sur la valeur réelle à l'exclusion de tout bénéfice pour l'entreprise.

2.2.8.6. Utilisation

On impute sur la taxe d'apprentissage les dépenses suivantes, exclusivement destinées à l'enseignement technologique ou supérieur :

- achat de matériel pédagogique et professionnel, y compris les équipements audiovisuels, de reprographie, de documentation, etc ;
- frais de voyage d'études, visites d'entreprises ;
- fournitures consommables, produits de laboratoires, nécessaires aux activités pédagogiques, aux travaux d'atelier, aux activités sportives et diverses ;
- rémunération d'intervenants apportant un complément de formation ou d'information sur la vie professionnelle ;
- dépenses à caractère pédagogique ou permettant l'amélioration des moyens d'enseignement (équipement de laboratoires, documentation, etc.).

Sont absolument exclues les dépenses relatives à l'internat telles qu'alimentation, chauffage, électricité, matériel d'internat, etc.

Dans les centres de formation d'apprentis, la taxe d'apprentissage peut, en outre, être utilisée pour financer d'autres dépenses de fonctionnement, notamment :

- toutes les charges de personnels et d'enseignement ;
- le remboursement du transport aux apprentis ;
- l'hébergement ;
- le concours financier aux employeurs non assujettis à la taxe, en remboursement du salaire payé aux apprentis à raison de 11% du SMIC.

Les dépenses d'investissements immobiliers sont exclues.

2.2.8.7. Obligations réglementaires et budgétaires

La prévision de collecte de taxe d'apprentissage dans les budgets est l'exemple même du poste sur lequel la règle de prudence doit s'appliquer, tant que la recette n'est pas réalisée. La prévision d'utilisation de la taxe d'apprentissage doit être faite, de façon assez détaillée, tant en fonctionnement qu'en investissement, et présentée au conseil d'administration à l'appui du projet de budget.

En fin d'exercice, l'établissement a l'obligation d'établir un état d'utilisation de la taxe d'apprentissage, détaillant, par chapitre et par nature, toutes les dépenses réalisées à partir de cette collecte. Cet état est examiné par la commission départementale de la formation professionnelle, et figure en annexe du compte financier présenté au conseil d'administration.

2.2.9. Dons et legs

2.2.9.1. Dispositions générales

Les dispositions entre vifs ou par testament au profit des établissements publics n'ont d'effet qu'autant qu'elles ont été acceptées.

Le code du domaine de l'État prévoit, en ses articles L.15 et L.19, que les conseils d'administration des établissements publics nationaux d'enseignement peuvent accepter ou refuser les dons et legs qui leur sont faits sans charges, conditions ni affectation immobilière, à moins de réclamation de la part de la famille du donataire.

L'approbation du ministre chargé de l'agriculture, autorité de tutelle, est également requise.

Les dons et legs grevés de charges, conditions ou affectation immobilière ou qui donnent lieu à des réclamations de la part de la famille du donateur sont acceptés ou refusés par décret en Conseil d'État.

Cependant l'ordonnateur peut, sans autorisation préalable, accepter provisoirement, ou à titre conservatoire, les dons et legs qui sont faits à l'établissement.

2.2.9.2. Procédure et mesures préalables à la délivrance des dons et legs

Tout notaire constitué dépositaire d'un testament contenant des libéralités en faveur d'un établissement public est tenu, aussitôt après l'ouverture du testament, d'adresser au directeur de l'EPNEA, et au préfet du département du lieu d'ouverture de la succession, la copie intégrale des dispositions concernant l'établissement, et un état des héritiers dont l'existence lui aura été révélée. Il doit également en donner avis à l'agent comptable.

Dans la huitaine, le préfet requiert le maire de la commune d'ouverture de la succession de lui transmettre dans les plus brefs délais tous renseignements complémentaires, concernant les héritiers connus du notaire ou non.

Le préfet invite ensuite les héritiers ainsi signalés à prendre connaissance du testament et à donner leur consentement à son exécution, ou à produire les moyens d'opposition dans un délai d'un mois. Une affiche est apposée pendant un mois au lieu d'ouverture de la succession.

Il est ensuite procédé à une insertion au Journal officiel. Si d'autres personnes prétendent avoir un droit sur la succession, leurs réclamations sont recevables par le préfet, dans le délai de trois mois à partir de la date de publication au Journal officiel.

Passé ce délai, il est statué sur l'acceptation ou le refus du legs par le conseil d'administration de l'EPNEA.

Le conseil d'administration statuera au vu d'un état de l'actif et des charges de la libéralité.

La décision du conseil d'administration deviendra exécutoire dans les mêmes conditions réglementaires que les actes budgétaires de l'EPNEA.

2.2.9.3. Acceptation provisoire

Cette procédure vise à sauvegarder les intérêts de l'établissement attributaire en lui permettant d'adopter des mesures conservatoires.

Le but de l'acceptation provisoire est d'empêcher que les délais et formalités imposés aux établissements pour obtenir la délivrance des legs ne puissent leur être préjudiciables.

Elle permet en outre de former immédiatement la demande de la délivrance qui fait courir les intérêts et donne droit aux fruits produits par les biens légués.

En matière de donation, elle a pour effet de rendre la donation irrévocable à l'égard du donateur, et de permettre à la personne morale intéressée de prétendre aux fruits de la chose donnée à partir du jour de la donation.

L'acceptation provisoire est notifiée à l'agent comptable.

2.2.9.4. Effets de la délivrance ou de l'envoi en possession

A partir de la délivrance ou de l'envoi en possession, les opérations de recettes ou de dépenses affectant les biens donnés ou légués à l'établissement public sont effectuées sous le contrôle de l'agent comptable et reprises dans ses écritures.

Toute personne chargée de l'administration ou de la liquidation desdits biens doit, à la fin de chaque année, adresser à l'agent comptable un relevé des opérations de l'année appuyé des pièces justificatives pour être joint au compte financier.

Les relevés annuels et les pièces justificatives, ainsi que le compte final de liquidation soumis à l'approbation de l'autorité budgétaire, sont soumis au juge des comptes.

Tout mandat conféré en vue d'administrer ou de liquider les biens dépendant d'un legs doit être porté à la connaissance de l'agent comptable, qui vise également au préalable les instructions données au mandataire en matière de recettes et de dépenses.

Les mandataires ainsi désignés sont constitués régisseurs de recettes et de dépenses pendant la durée de leur mandat.

Les modalités d'intégration de ces biens, et des recettes et dépenses provenant de l'exercice du mandat aux comptes de l'établissement sont étudiées dans le titre III de la présente instruction.

2.2.9.5. Conditions de révision des conditions et charges

Ces conditions sont prévues par la loi n° 84-562 du 4 juillet 1984, et le décret n° 84-943 du 19 octobre 1984 relatif à la publicité des actions en révision.

La gestion des recettes provenant des dons et legs peut faire apparaître :

- soit un excédent de revenus disponibles ;
- soit une insuffisance de ressources, ne permettant plus au bénéficiaire de satisfaire aux charges imposées ;
- soit encore la nécessité de procéder à la modification de la périodicité des attributions prévues par le disposant, ou au groupement en une seule attribution des revenus provenant de libéralités assorties de charges analogues.

Dans le cas d'un excédent de revenu restant disponible au 31 décembre, les sommes restant disponibles sont reportées à l'exercice suivant sur simple certificat de l'ordonnateur. Les crédits ainsi reportés sont inclus dans la prochaine décision budgétaire modificative avec inscription de leur origine. Toutefois, l'excédent n'étant pas nécessaire à l'exécution des charges, il appartient au conseil d'administration de l'établissement de prendre une décision d'affectation, conforme à l'esprit des dispositions arrêtées par le donateur.

Dans le cas où le montant des revenus de libéralité ne correspond plus aux charges imposées, l'établissement peut demander que soient révisées en justice les conditions et charges grevant les donations ou legs qu'il a reçus lorsque, par suite d'un changement de circonstances, l'exécution en est devenue pour lui soit extrêmement difficile, soit sérieusement dommageable. Les conditions d'introduction de la demande de révision et les obligations de publicité correspondantes sont prévues dans les dispositions de la loi et du décret de 1984 susmentionnés, et reprises au code civil sous les articles 900.2 à 900.8.

Dans le cas où il apparaît nécessaire de procéder à la modification de la périodicité des attributions prévues par le disposant ou le groupement en une seule attribution des revenus provenant de libéralités assorties de charges analogues, ces modifications et regroupements doivent avoir pour objet d'assurer une meilleure exécution des volontés du disposant. Elles nécessitent une délibération du conseil d'administration de l'établissement.

Les dossiers, en cas d'opposition du disposant ou de ses ayants droit, sont instruits à la diligence du préfet. Ils comprennent l'indication des modifications de périodicité ou de regroupements envisagés et la délibération du conseil d'administration de l'établissement.

Si après modification ou après regroupement de plusieurs dons ou legs, l'exécution totale ou partielle des obligations initialement imposées redevient possible, elle peut être demandée par l'auteur de la libéralité ou ses ayants droits.

2.2.10. Mécénat

Le mécénat est défini, dans la loi n° 87-571 du 23 juillet 1987 modifiée, comme le soutien matériel apporté en nature ou en espèce par un particulier ou une entreprise à une oeuvre, un organisme, une manifestation ayant un caractère philanthropique, éducatif, scientifique, social, humanitaire, sportif, familial, culturel, ou concourant à la mise en valeur du patrimoine artistique, à la défense de l'environnement matériel ou à la diffusion de la culture, de la langue et des connaissances scientifiques françaises.

L'action de mécénat, au sens juridique et fiscal, suppose une absence totale de contrepartie économique, que le donateur soit un particulier ou une entreprise industrielle et commerciale, et quelle que soit la nature du bénéficiaire.

2.2.10.1. Intervenants

- Les mécènes

Ce sont des personnes privées, physiques ou morales. Leur ambition à travers cet acte généreux est d'améliorer leur image de marque, de manifester leur soutien aux grandes causes culturelles, sociales et humanitaires.

- Les bénéficiaires

Ce sont notamment les établissements d'enseignement supérieur ou d'enseignement artistique publics ou privés ainsi que les lycées publics ou privés comportant des sections de techniciens supérieurs ou de classes préparatoires aux grandes écoles, conformément aux dispositions des articles 12 de la loi n° 84-52 du 26 janvier 1984 et 2, § I, 2ème alinéa de la loi du 23 juillet 1987.

2.2.10.2. Dispositions fiscales

Les entreprises assujetties à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les sociétés sont autorisées à déduire du montant de leur bénéfice imposable, dans la limite de 3 pour mille de leur chiffre d'affaire, les versements qu'elles ont effectués au profit des différents établissements cités ci-dessus (code général des Impôts, article 238 bis A.).

A ce titre, l'agent comptable de l'EPNEA délivrera un reçu justifiant du versement effectif et permettant d'appuyer la demande d'exonération du mécène.

2.2.11. Partenariat

Il peut s'agir essentiellement d'opérations menées en collaboration avec un autre établissement, un autre organisme, public ou privé, et qui concernera, par exemple l'organisation d'une opération en commun, un échange de services, une expérimentation, un projet d'action éducative (PAE), etc.

Les actions faisant appel au partenariat se situent également dans le cadre de la mission de développement et d'animation rurale des établissements. Des subventionnements ou financements divers peuvent intervenir pour ces opérations, pour lesquelles l'établissement de conventions déterminant l'ensemble des aspects administratifs et financiers est nécessaire.

Les règles qui s'y appliquent sont examinées ci-dessus au paragraphe 2.2.7.

2.2.12. Coopération internationale

La mission de coopération internationale assignée aux établissements par la loi du 9 juillet 1984 peut prendre divers aspects, selon qu'elle concerne l'activité pédagogique ou l'activité de production, d'expérimentation et de développement.

En matière pédagogique il s'agit d'échanges de classes, d'étudiants, de professeurs et dans le cadre de voyages à l'étranger, d'échanges, de jumelages, etc. Des conventions sont établies, et les projets comportant la prévision budgétaire de l'opération doivent être au préalable approuvés par le ministère chargé de l'agriculture. Cette approbation entraîne la couverture de la responsabilité des élèves et des enseignants par l'État, pendant l'opération concernée (cf. 3.2.5. infra assurances).

En outre, des opérations comptables touchant aux avances de fonds, aux opérations de change en monnaies étrangères, au paiement de factures en monnaie étrangère interviendront, qui sont traitées par ailleurs dans le chapitre consacré au paiement (cf. infra 3.5.5.11.).

Les opérations de coopération internationale menées dans le domaine de l'expérimentation, de la production ou du développement peuvent mettre en jeu des transferts de matériels, de technologies, des exploitations de brevets, des mises à dispositions de personnels, etc.

Les contrats ou conventions passés à cet effet devront prévoir l'ensemble des prestations, échanges, financements, conditions d'exploitation, d'assurance, d'indemnisation, la durée et les modalités de fin du contrat ou de la convention, etc. Ils sont approuvés par le conseil d'administration mais aussi par les autorités concernées (éventuellement le ministère de l'agriculture en cas de mise à disposition de personnels).

Les ministères des Affaires étrangères, des DOM TOM, des organismes de coopération ou de développement internationaux, les communautés européennes, etc. peuvent être des partenaires dans ces opérations pour lesquelles des gestions d'opérations en monnaies étrangères ou en Euros peuvent être nécessaires.

Les règles concernant les conventions, contrats, ressources affectées, paiements en monnaies étrangères, assurances, etc. seront prises en compte, en tant que de besoin.

2.2.13. Ressources affectées

Il s'agit d'une dérogation au principe de non affectation des recettes aux dépenses.

Un financement est prévu par convention, avec un ou plusieurs partenaires, pour réaliser des opérations précises.

Les caractéristiques essentielles sont les suivantes :

2.2.13.1. La convention est un document écrit

Elle peut être modifiée par un avenant.

Les conventions sont soumises, dans leur principe, à l'approbation du conseil d'administration ; elles sont signées par le directeur de l'EPNEA, par délégation du conseil d'administration.

Ainsi établies, elles doivent respecter les principes généraux du droit administratif et la réglementation en matière de comptabilité publique, en matière de recettes et dépenses de fonctionnement et d'investissement, notamment en ce qui concerne les régimes de rémunérations et les remboursements de frais de déplacements.

Les cocontractants peuvent dans le cadre de la convention prévoir toutes les opérations de fonctionnement, y compris des engagements de personnels et des investissements. La convention prévoira la dévolution des investissements en fin d'opération, à défaut, ils deviendront la propriété de l'établissement support de l'opération.

2.2.13.2. Modalités de comptabilisation

Les recettes ne sont enregistrées en comptes budgétaires de recettes (subventions) qu'à hauteur des dépenses réellement effectuées, puisqu'elles ne sont définitivement acquises à l'établissement qu'à concurrence du montant des dépenses constatées pour l'exécution de charges prédéterminées.

La recette budgétaire n'est constatée qu'au fur et à mesure de l'utilisation des fonds. Les sommes versées sont suivies chez l'agent comptable en compte de classe 4 (comptes de tiers) dans l'attente de leur utilisation.

A la réception des fonds, l'écriture d'encaissement est constatée par le débit d'un compte de la classe 5 et le crédit du compte 4682. Le solde débiteur pouvant apparaître au compte 4682 par catégorie de produits affectés représente donc le montant des fonds restant à recevoir (cf. schémas de comptabilisation, titre III).

Il peut toutefois être prévu des versements de provisions ou d'acomptes, par anticipation, ou à une périodicité fixée par la convention, pour permettre la bonne exécution des travaux, notamment les acquisitions de matériel et fourniture, et les engagements de personnels.

L'inscription budgétaire en résultant est donc obligatoirement égale en recettes et en dépenses et n'interfère pas sur l'équilibre budgétaire global.

La comptabilisation des charges intervient, conformément au plan comptable des établissements, sur l'ensemble des comptes de la nomenclature du budget de l'établissement support, et non sur un compte spécifique permettant de les isoler.

En conséquence, le suivi analytique de ces dépenses est indispensable à leur recensement et à la réalisation des opérations de recettes qu'elles conditionnent.

Les dépenses effectuées sur conventions donnent lieu à débit d'un compte de charges ou d'actif immobilisé pour les dépenses d'équipement devenant propriété de l'établissement lors de l'acquisition.

Les charges à payer, pour l'ensemble des ressources affectées, pourront être admises en dépassement des fonds reçus, pour chaque convention, dans la limite de 30% de la recette prévue à la convention, sans que ce dépassement ajouté aux fonds déjà reçus puisse excéder le montant total de celle-ci.

Périodiquement, les recettes budgétaires sont constatées à concurrence des charges effectivement comptabilisées par le débit du compte 4686 et le crédit du compte de produit approprié tel que le compte 74 ou d'un compte de la classe 1 à concurrence des dépenses d'équipement décrites aux comptes d'immobilisation.

2.2.13.3. En fin de réalisation

Les crédits non utilisés seront restitués à l'organisme bailleur de fonds, qui les a mis en place. Il ne peut y avoir d'excédent sur ressources affectées au terme de la réalisation de la convention.

Le suivi de la comptabilité des opérations sur ressources affectées doit donc permettre d'individualiser ce solde éventuel pour en effectuer le reversement.

Toutefois, l'établissement a la possibilité de garder les fonds sous réserve de l'accord du bailleur (ce sont alors des recettes exceptionnelles).

Les opérations sur ressources affectées peuvent éventuellement déroger à la règle de l'annualité budgétaire en se déroulant sur plusieurs exercices, chaque exercice n'étant concerné que pour la part de la convention réalisée dans l'année.

Il n'y a donc pas de période complémentaire pour la comptabilisation des ressources affectées.

On relève essentiellement dans ce domaine, les catégories de ressources affectées des différentes provenances suivantes pour les EPNEA :

- les conventions de recherche, ou d'expérimentation, passées pour les travaux et recherches, études, analyses ou essais effectués pour le compte de tiers, publics ou privés ;
- certaines opérations consécutives à l'acceptation de dons et legs peuvent également avoir le caractère de ressources affectées, lorsqu'il s'agit de l'exécution des conditions d'acceptation de ces dons et legs, et sous réserve de remplir les mêmes conditions de forme, convention notamment (utilisation des revenus du bien donné ou légué, revenus de valeurs mobilières, etc. dont l'utilisation serait prédéterminée par le donateur) ;
- les conventions de formation professionnelle, dans le cas où, en l'absence de centre de formation professionnelle et de promotion des adultes, de telles actions sont intégrées au budget de l'EPNEA. Elles sont passées soit avec l'État, pour les actions de formation professionnelle dont il a conservé la maîtrise, soit avec les collectivités territoriales, pour l'ensemble des actions de formation professionnelle transférées lors de la décentralisation (convention type dont les modalités et règles sont déterminées par le livre IX du code du travail), soit avec des partenaires privés, entreprises ou organismes habilités, pour répondre à un besoin spécifique de formation de leurs personnels (convention dite "bilatérale") ;
- toutes ressources particulières comportant les caractéristiques décrites plus haut, et qui ne correspondent pas aux définitions ci-dessus.

Les règles particulières concernant la comptabilité des ressources affectées sont développées infra paragraphe 4.

2.3. RECOUVREMENT

2.3.1. Mise en recouvrement

Tous les droits acquis au cours d'un exercice doivent être comptabilisés au titre de l'exercice pendant lequel l'établissement est devenu créancier, étant observé que cette imputation peut être opérée jusqu'à l'expiration du délai prévu pour la journée complémentaire.

En conséquence, les ordres de recettes correspondants doivent être émis par l'ordonnateur au plus tard le dernier jour du mois de février de l'année suivant celle au cours de laquelle la créance est née.

Sur la base des dispositions combinées des articles 163 et 82 du décret du 29 décembre 1962 et au vu des dispositions du décret n° 97-75 du 31 juillet 1997, l'ordonnateur d'un EPNEA est autorisé à ne pas émettre d'ordres de recettes correspondant à des créances dont le montant initial en principal tel qu'il résulte de la liquidation est inférieur à 200 F. Ce montant n'est pas applicable aux recettes encaissées au comptant (versements effectués directement à la caisse sans droits constatés).

S'il s'agit de créances résultant d'un tarif unitaire, notamment de taxes, droits ou redevances, la limite de 200 F s'applique au montant total des sommes à la charge du redevable déterminé dans la liquidation.

2.3.2. Dispositions d'ordre pratique concernant l'émission des titres de recettes

2.3.2.1. Prérogatives de l'ordonnateur

La mise en recouvrement comporte d'abord l'émission d'un ordre de recettes qu'il appartient à l'ordonnateur, c'est-à-dire au directeur de l'EPNEA de délivrer.

L'émission préalable d'un titre de recettes résulte du principe des droits constatés.

Il peut toutefois exister des cas où ces droits ne peuvent être déterminés définitivement au moment de l'émission de l'ordre de recettes en raison notamment des modalités spécifiques de mise sur le marché des produits agricoles. L'émission préalable est alors estimative.

Par ailleurs, les agents comptables peuvent percevoir de façon ponctuelle certains produits tels que produits au comptant, dons manuels, produits des quêtes, restitutions anonymes, versements de comptables de fait etc. L'ordonnateur émet les ordres de recettes correspondants après vérification des pièces transmises par l'agent comptable :

- bordereau retraçant les produits encaissés sans émission préalable de titre ;
- pièces justifiant les encaissements.

L'ordonnateur renvoie à l'appui des ordres de recettes définitifs, les documents communiqués par le comptable revêtus de son visa et éventuellement complétés par des pièces justificatives prévues à la nomenclature.

2.3.2.2. Redressement des erreurs de liquidation

Les ordres de recettes sont établis, récapitulés sur le bordereau d'émission et adressés à l'agent comptable.

Les erreurs dans les bases de calcul ou dans les décomptes d'un ordre de recettes après sa prise en charge par l'agent comptable, donnent lieu, lorsqu'elles se traduisent par une différence en moins, à l'émission d'un ordre de recettes complémentaire traité dans les mêmes conditions que le titre original auquel il est fait référence.

Lorsqu'il s'agit de redresser une erreur entraînant une réduction ou une annulation des produits constatés, la méthode à retenir varie suivant que la régularisation intervient avant ou après la clôture de l'exercice.

Avant la clôture de l'exercice

Un ordre d'annulation ou de réduction portant référence de l'ordre de recettes erroné est établi sur un imprimé. Il est numéroté dans une série unique par exercice, commencée au n° 1, et revêtu de la mention "réduction" ou "annulation".

L'ordre est transmis à l'agent comptable à l'appui d'un bordereau d'émission des ordres d'annulation ou de réduction de recettes.

L'agent comptable débite le compte qui avait enregistré la recette par crédit du compte 4664 "excédents de versement à rembourser", si le titre avait été recouvré ou par crédit du compte de tiers approprié (précédemment débité lors de la prise en charge de l'ordre de recettes), dans le cas contraire.

En fin d'exercice, le total des bordereaux d'émission des ordres d'annulation ou de réduction de recettes est déduit du total cumulé du dernier bordereau d'émission des ordres de recettes pour donner le total net des produits à recouvrer par l'agent comptable au titre de l'exercice considéré.

Après la clôture de l'exercice

Un mandat au nom de l'agent comptable est émis par l'ordonnateur sur les crédits du chapitre de dépense intéressé. Le mandat auquel est annexé le titre d'annulation ou de réduction établi comme il est indiqué ci-dessus est adressé à l'agent comptable à l'appui du bordereau-journal des mandatements émis de la série normale. Il n'est pas établi de bordereau d'émission pour l'ordre d'annulation de recette.

En contrepartie du débit au compte intéressé (6583, 6683 ou 67181), l'agent comptable crédite le compte de tiers débité lors de la prise en charge du titre de recettes initial, à la subdivision "exercices antérieurs", si le titre n'a pas été recouvré, ou le compte 4664 "excédents de versements à rembourser" dans le cas contraire.

2.3.3. Modalités d'émission des titres de recettes

Les titres ou ordres de recettes sont individuels ou collectifs. Ils sont justifiés par une expédition des contrats, baux, donations, jugements, décisions et autres actes, revêtus du visa de l'ordonnateur.

Tout ordre de recettes doit comporter les bases de la liquidation, de manière à permettre à l'agent comptable, aux corps de contrôle et au juge des comptes de vérifier la régularité des créances à recouvrer.

Qu'il s'agisse d'un ordre de recettes ou d'un ordre de réduction ou d'annulation, les éléments de liquidation doivent figurer sur le titre lui-même ou sur les pièces justificatives annexées.

Les ordres de recettes énoncent l'exercice, le chapitre suivi du compte ainsi que le nom et la qualité du débiteur. Ils sont arrêtés en toutes lettres.

Cependant, par analogie avec les dispositions prévues en ce qui concerne les ordres de dépenses, ils peuvent être arrêtés en chiffres à condition qu'il soit fait usage d'appareils donnant des garanties d'inscription au moins égales à celles de l'inscription en toutes lettres.

Les ordres de recettes sont signés par l'ordonnateur. Ils portent un numéro d'ordre dans une série unique par exercice et par établissement tous départements confondus, commencée au numéro 1 et le numéro du bordereau d'émission sur lequel ils sont récapitulés.

2.3.4. Prise en charge par l'agent comptable

La prise en charge se traduit par l'inscription des produits dans la comptabilité de l'agent comptable.

Préalablement à cette prise en charge, le comptable doit effectuer les contrôles prévus par l'article 12 du décret du 29 décembre 1962. Ces contrôles portent sur la régularité des opérations initiées par l'ordonnateur.

Il s'agit du contrôle de l'autorisation de percevoir les recettes, du contrôle de la mise en recouvrement des créances, du contrôle de la régularité des réductions et des annulations des ordres de recettes.

2.3.4.1. Contrôle de l'autorisation de percevoir les recettes

L'agent comptable ne saurait se faire juge de la légalité interne des actes fondant juridiquement les recettes dont le recouvrement lui est confié. Il effectue ses contrôles sur la base des pièces justificatives c'est-à-dire vérifie la régularité, en la forme, des pièces justificatives. Il est tenu de s'assurer que la recette a été autorisée par l'autorité compétente, dans les formes requises.

2.3.4.2. Contrôle de la mise en recouvrement des créances

Bien que l'agent comptable ne soit pas responsable (hors le cas de mauvaise foi) des erreurs commises dans l'assiette des droits qu'il recouvre, il lui appartient malgré tout, sous sa responsabilité :

- de prévenir l'ordonnateur des droits, privilèges et hypothèques ;
- d'inviter l'ordonnateur, en cas d'omission de ce dernier, à émettre un titre de recettes, pour toute créance de l'établissement dont il aurait connaissance.

Dans ce domaine, l'obligation de provoquer l'émission d'un ordre de recettes est une obligation de moyens et non de résultat. En effet, sa responsabilité est dégagée lorsqu'il est en mesure de démontrer qu'il n'avait pas connaissance de la créance ou que ses démarches auprès de l'ordonnateur ont été vaines.

Afin de dégager sa responsabilité vis-à-vis du juge des comptes, le comptable qui a connaissance de l'existence d'une créance doit adresser en temps utile à l'ordonnateur une note lui signalant la nécessité d'émettre un titre de recettes.

Les titres irréguliers ne sont pas pris en charge et sont renvoyés à l'ordonnateur accompagnés d'une note motivée.

La prise en charge par l'agent comptable des titres reconnus réguliers a pour effet de créditer le compte de produit intéressé et de débiter le compte de tiers destiné à être crédité des encaissements effectués, des réductions, annulations ou admissions en non-valeur.

2.3.4.3. Contrôle de la régularité des réductions et des annulations des ordres de recettes

L'agent comptable effectue également le contrôle de la régularité des réductions et annulations des ordres de recettes qui lui sont présentés par l'ordonnateur.

L'annulation ou la réduction d'un titre de recettes est fondée sur un droit, elle a pour objet de redresser une erreur de liquidation de la créance (cf. supra paragraphe 2.3.2.2.).

2.4. PROCÉDURE DE RECOUVREMENT DES RECETTES

2.4.1. Émission des titres par l'ordonnateur et prise en charge par l'agent comptable

2.4.1.1. Liquidation des recettes et émission des titres de recettes par l'ordonnateur

Conformément aux dispositions du nouveau code rural (articles R. 811-94 et suivants), les recettes de l'établissement public national sont liquidées par le directeur en sa qualité d'ordonnateur sur les bases fixées par la loi, les règlements, les décisions de justice et les conventions.

Après avoir constaté et liquidé les droits à encaisser, il appartient à l'ordonnateur d'établir les ordres de recettes et de les remettre à l'agent comptable accompagnés des pièces justificatives.

Les différentes catégories de créances concernées sont :

- les ordres de recettes ;
- les ordres de réduction ou d'annulation.

2.4.1.2. Ordres de recettes

Les ordres de recettes sont individuels ou collectifs. Ils doivent s'accompagner, le cas échéant, d'une expédition des contrats, baux, donations, jugements, décisions et autres actes, revêtus d'un visa de l'ordonnateur.

Sur l'ordre de recettes doivent notamment figurer les informations suivantes :

- l'indication de la nature de la créance ;
- la référence aux textes sur lesquels est fondée l'existence de la créance ;
- les bases de liquidation de la créance (à défaut le titre serait entaché d'irrégularité - Conseil d'État, 12 novembre 1975 - Robin) ;
- l'imputation budgétaire à donner à la recette, ainsi que son exercice d'imputation ;
- le montant de la somme à recouvrer ;
- la désignation du comptable chargé du recouvrement ainsi que son adresse ;
- la désignation du débiteur, aussi précise que possible, pour éviter toute hésitation sur son identité ou son adresse ;
- les délais et voies de recours ;
- la date d'émission du titre.

2.4.1.3. Ordres de réduction ou d'annulation

Toute erreur de liquidation au préjudice d'un débiteur donne lieu à l'émission d'un ordre de réduction ou d'annulation de recettes. Cet ordre indique les bases de la nouvelle liquidation.

L'annulation ou la réduction d'un ordre de recettes est donc fondée sur un droit : elle a pour objet de redresser une erreur de liquidation de la créance. Il doit être prévu une série particulière de numéros d'ordre pour les ordres d'annulation ou de réduction.

2.4.1.4. Opérations de prise en charge par l'agent comptable

L'agent comptable doit procéder à la vérification des titres de recettes, puis à la prise en charge des titres reconnus réguliers. L'agent comptable notifie ensuite le titre de recettes au redevable.

2.4.2. Recouvrement amiable

Le recouvrement amiable est effectué soit par l'agent comptable, soit par l'intermédiaire d'un ou plusieurs régisseurs de recettes.

2.4.2.1. Recouvrement amiable par l'agent comptable

A la suite des opérations de prise en charge des ordres de recettes, l'agent comptable avise les débiteurs de l'établissement et les invite à effectuer leur règlement. Les avis ne sont soumis à aucune condition de forme particulière.

Cet avis peut consister en une copie de l'ordre de recettes.

L'agent comptable est tenu sous sa responsabilité, de faire diligence pour assurer le recouvrement des ordres de recettes qu'il a pris en charge.

L'agent comptable peut, s'il l'estime nécessaire, envoyer des lettres de rappel amiables aux redevables récalcitrants.

Par ailleurs, l'octroi de délais de paiement peut apparaître comme un facteur utile pour aboutir au recouvrement.

L'agent comptable est seul compétent pour recevoir et instruire ces demandes sauf à consulter les services liquidateurs qui sont susceptibles de fournir des renseignements sur la bonne foi, la solvabilité du redevable et les circonstances particulières susceptibles d'influer sur le recouvrement de la créance.

Dans tous les cas, les demandes de délais ne peuvent être accueillies que si elles sont justifiées et, si en particulier, les intérêts de l'établissement ne risquent pas d'en souffrir.

2.4.2.2. Recouvrement par l'intermédiaire des régisseurs de recettes

(cf. infra paragraphe 6 Régies).

2.4.2.3. Moyens de règlement

Conformément à l'article 24 du règlement général sur la comptabilité publique, les règlements peuvent être effectués par versement d'espèces, par remise de chèques ou effets bancaires ou postaux ou par versements ou virements aux comptes de disponibilités ouverts au nom de l'agent comptable de l'établissement.

Les versements en numéraire donnent lieu à délivrance immédiate d'une quittance extraite d'un registre à souches numérotées, sauf dans le cas où la recette a pour contrepartie la remise au débiteur de vignettes, tickets ou valeurs. Dans ce cas, les encaissements effectués en contrepartie de vignettes, tickets ou valeurs feront l'objet d'un enregistrement mettant clairement en évidence la date et la nature du règlement ainsi que son origine.

Les recettes des EPNEA peuvent être également encaissées par carte de paiement, ce mode de paiement s'assimilant à un virement à un compte externe de disponibilités.

Si toutes les recettes ont vocation à être encaissées par cartes de paiement, il convient de tempérer ce principe par deux considérations.

Tout d'abord, dans un souci de bonne gestion et compte tenu à la fois de la charge de suivi de ces opérations et des frais qu'elles entraînent, il semble judicieux de ne pas y avoir recours pour des paiements de faible montant, ou de montant trop important, par exemple d'un montant supérieur à 10 000 F.

Ensuite, la carte de paiement peut être utilisée dans le cadre de paiement au comptant. Pour les paiements à distance, une autorisation du ministre chargé du budget est requise (direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B).

Les cartes pouvant être acceptées par les établissements publics sont les suivantes :

- cartes de paiement nationales qui associent à la fonction de retrait d'espèces, celles du paiement chez tous les commerçants affiliés sur le territoire national ;
- cartes de paiement internationales qui sont affiliées soit au réseau Visa soit au réseau Eurocard/Mastercard.

Les opérations d'encaissement par cartes de paiement nécessitent un suivi administratif dont le principe de fonctionnement est décrit au titre III de la présente instruction.

La perception de recettes par carte de paiement inclut le prélèvement d'une commission sur la recette qui doit être constatée dans les écritures de l'agent comptable au plus tôt.

Le prélèvement effectué au profit de la banque du porteur, s'analyse comme un paiement sans ordonnancement préalable retracé comme tel en comptabilité.

2.4.3. Recouvrement contentieux

2.4.3.1. États exécutoires

L'article 98 de la loi n° 92-1476 du 31 décembre 1992 dispose que

"Constituent des titres exécutoires les arrêtés, états, rôles, avis de mise en recouvrement, titres de perception ou de recettes que l'État, les collectivités territoriales ou les établissements publics dotés d'un comptable public délivrent pour le recouvrement des recettes de toute nature qu'ils sont habilités à recevoir".

Ainsi, les créances de l'établissement public national qui n'ont pu être recouvrées à l'amiable font l'objet d'états rendus exécutoires par l'ordonnateur.

Les états exécutoires peuvent être notifiés aux débiteurs par lettre recommandée avec demande d'avis de réception. Leur recouvrement est poursuivi jusqu'à opposition devant la juridiction compétente.

Par mesure de simplification, l'ordonnateur peut rendre les ordres de recettes exécutoires dès leur émission, par apposition d'une mention constatant que l'ordre de recette a été rendu exécutoire le..., conformément aux dispositions de l'article 98 de la loi susvisée. L'attribution d'office de la forme exécutoire aux ordres de recettes simplifie la procédure, sans bien sûr supprimer la phase de recouvrement amiable à laquelle le comptable doit toujours procéder.

La formule exécutoire peut aussi être apposée sur le bordereau journal des ordres de recettes ou sur le titre collectif. La signature de l'ordonnateur est alors apposée de façon manuscrite et unique sur ce bordereau ou ce titre collectif.

En conséquence, selon le cas, l'agent comptable devra donc notifier au débiteur, par lettre recommandée :

- soit un exemplaire de l'ordre de recettes individuel, revêtu de la formule exécutoire et signé par l'ordonnateur ;
- soit une copie de l'ordre de recette individuel, revêtu de la formule exécutoire apposée sur le bordereau journal (texte, date et qualité du signataire) ;
- soit un extrait individuel du titre collectif portant référence à la formule exécutoire comprenant les mêmes mentions que ci-dessus.

Ainsi, si le redevable ne s'est pas libéré de sa dette, en règle générale à la date limite de paiement qui lui a été indiquée sur le titre de recettes, l'agent comptable rend compte à l'ordonnateur de l'échec de la tentative amiable.

Si les ordres de recettes n'ont pas été rendus exécutoires dès l'émission, l'ordonnateur les revêt de la formule exécutoire et établit à cet effet les états exécutoires.

L'agent comptable notifie alors les états exécutoires aux débiteurs concernés, par lettre recommandée avec accusé de réception. L'avis de réception délivré par le service des postes fait foi de notification.

Si l'ordonnateur refuse de rendre le titre exécutoire, il doit notifier son refus par écrit à l'agent comptable. Ce dernier est alors fondé à présenter la créance en non-valeur.

2.4.3.2. Poursuites

Le recouvrement des états exécutoires est poursuivi selon les règles du droit commun jusqu'à opposition devant la juridiction compétente.

Cette opposition à état exécutoire doit être distinguée de l'opposition à poursuites.

L'opposition à état exécutoire porte sur le bien-fondé de la créance, son existence, sa quotité ou son exigibilité.

Le débiteur est admis à s'opposer à l'état exécutoire pendant le délai de droit commun de 30 ans lorsque son opposition doit être portée devant les tribunaux judiciaires c'est-à-dire lorsque la créance trouve son origine dans un rapport de droit privé.

Lorsque l'opposition est de la compétence des tribunaux administratifs (créance de nature administrative), le débiteur doit se conformer à la disposition qui limite à deux mois le délai des recours devant les tribunaux.

L'opposition régulière a pour effet de suspendre le recouvrement.

Les débiteurs sont poursuivis dans les formes du droit commun même si l'agent comptable de l'EPNEA est, par ailleurs, comptable direct du Trésor.

Hors le cas d'une opposition à état exécutoire, les poursuites peuvent être suspendues sur ordre écrit de l'ordonnateur si la créance est l'objet d'un litige.

Si la créance ne peut être recouvrée ou si l'octroi d'un délai de paiement apparaît conforme à l'intérêt de l'établissement, les poursuites peuvent être suspendues avec l'accord de l'agent comptable et sur ordre écrit de l'ordonnateur.

Les poursuites sont opérées par ministère d'huissier, à la diligence de l'agent comptable.

Les frais de poursuites engagés pour le recouvrement des créances sont à la charge des débiteurs. En cas de défaillance de ces derniers, ils sont payés à l'huissier par l'établissement.

L'ordre de dépenses correspondant est justifié par l'état de frais produit par l'officier ministériel intéressé. Cet état de frais est établi en application d'un tarif fixé par voie réglementaire.

En tout état de cause, les huissiers chargés des poursuites pour le compte d'établissements publics nationaux d'enseignement et de formation professionnelle agricoles ne peuvent opérer une compensation entre les sommes recouvrées et les frais afférents, les sommes qu'ils recouvrent ayant le caractère de deniers publics.

Par ailleurs, les huissiers de justice ne peuvent subordonner leur concours au versement d'une provision. Le paiement d'honoraires supplémentaires ne peut être exigé par les huissiers sauf dans le cas où un accord préalable serait intervenu entre l'agent comptable et l'huissier compte tenu de la nature exceptionnelle des diligences et après fixation, de façon amiable ou par le juge, de la rémunération correspondante (cf. article 14-1 du décret n° 67-18 du 5 janvier 1967 modifié).

Il convient de préciser, en outre que, s'agissant d'établissements publics, l'agent comptable est dans l'obligation d'invoquer à l'encontre de son débiteur privé la compensation légale, lorsqu'elle est juridiquement possible.

Conformément à l'article 1290 du code civil, la compensation s'opère de plein droit par la seule force de la loi même à l'insu des débiteurs. Cependant, la compensation ne peut avoir lieu qu'entre deux dettes liquides et exigibles existant entre les mêmes parties. Par ailleurs, la compensation ne peut être invoquée si le débiteur de l'EPNEA est une collectivité ou un organisme public.

D'une façon générale, les poursuites ne peuvent être exercées à l'encontre de personnes morales de droit public soumises aux règles de la comptabilité publique, les deniers publics étant insaisissables.

Toutefois, lorsqu'un EPNEA ne peut obtenir amiablement le règlement de sa créance sur une collectivité ou un établissement public, il appartient à l'agent comptable d'inviter l'ordonnateur à recourir à la procédure administrative s'appliquant à l'organisme public concerné, à savoir l'inscription d'office des crédits permettant de régler la dette envers l'EPNEA, ou le mandatement d'office si les crédits existent.

Dans le cas où le débiteur défaillant est une collectivité ou un établissement public local, c'est la procédure d'inscription d'office et de mandatement d'office prévue par la loi n° 82-213 du 2 mars 1982 modifiée qui s'applique.

2.4.3.3. Inscription d'office

Si la chambre régionale des comptes, saisie soit par le représentant de l'État dans le département, soit par l'agent comptable concerné, soit par toute personne y ayant intérêt, constate qu'une dépense obligatoire n'a pas été inscrite au budget de la collectivité ou de l'établissement public local, ou l'a été pour une somme insuffisante, elle adresse une mise en demeure à la collectivité ou à l'établissement public concerné.

Si, dans un délai d'un mois, cette mise en demeure n'est pas suivie d'effet, la chambre régionale des comptes demande au préfet d'inscrire cette dépense au budget de la collectivité ou de l'établissement public local.

2.4.3.4. Mandatement d'office

A défaut de mandatement d'une dépense obligatoire par l'ordonnateur de l'établissement public local débiteur de l'EPNEA dans le mois suivant la mise en demeure qui lui en a été faite par le préfet, celui-ci y procède d'office.

N.B. Il convient de noter également que les dispositions de la loi du 31 décembre 1989 relative aux situations de surendettement des particuliers s'appliquent aux créances des EPNEA, qui n'échappent donc pas aux procédures de traitement des situations de surendettement mises en place par ladite loi.

2.4.4. Apurement des titres de recettes en l'absence de recouvrement

2.4.4.1. Réduction ou annulation du titre de recettes

L'annulation ou la réduction d'un titre de recettes n'a pour objet que de rectifier une erreur matérielle commise lors de la constatation de la créance. Exemple : désignation inexacte du débiteur, décompte de la créance erroné.

Comme il a été indiqué plus haut, les agents comptables sont tenus de contrôler, dans la limite des éléments dont ils disposent, la régularité de la réduction et l'annulation des titres de recettes et notamment de s'assurer que la réduction ou l'annulation d'un titre de recettes n'est opérée qu'aux fins de rectifier une erreur matérielle.

2.4.4.2. Remise gracieuse

La remise gracieuse est fondée sur un état de gêne ou d'indigence des débiteurs les mettant dans l'impossibilité de se libérer de tout ou partie de leur dette. Les demandes de remise gracieuse émanent des débiteurs.

Elles sont adressées à l'ordonnateur qui statue en accord avec l'agent comptable et le trésorier-payeur général. Le trésorier-payeur général peut, dans tous les cas, demander que la décision soit prise par le conseil d'administration de l'établissement.

L'avis conforme de l'agent comptable est requis sauf lorsque la remise porte sur une dette le concernant.

Les sommes dont il est fait remise sont ordonnancées au nom de l'agent comptable ou du débiteur si celui-ci s'est libéré de sa dette. Les règles de comptabilisation sont identiques aux opérations de réduction de titres.

L'ordre de dépenses correspondant, appuyé le cas échéant de la décision du conseil d'administration, est imputé sur les crédits ouverts à cet effet au budget de l'établissement.

2.4.4.3. Admission en non-valeur

L'admission en non-valeur concerne les créances dont le recouvrement ne peut être effectué pour cause d'insolvabilité ou d'absence des débiteurs.

Sauf décision contraire du juge des comptes, elle décharge l'agent comptable de sa responsabilité pécuniaire.

L'admission en non-valeur d'une créance est une simple mesure d'ordre budgétaire et comptable qui a pour seul résultat d'apurer les prises en charge ; elle ne libère pas pour autant le redevable, le recouvrement devant être repris si le débiteur revient à meilleure fortune.

A la différence des demandes de remise gracieuse, les propositions d'admission en non-valeur sont présentées par l'agent comptable. Elles sont appuyées des pièces justificatives nécessaires (certificat d'indigence, procès-verbal de carence, certificat d'absence...).

Après avis conforme du trésorier-payeur général, l'ordonnateur prononce l'admission en non-valeur ou le rejet des propositions qui lui sont faites.

Lorsque le trésorier-payeur général le juge nécessaire, le conseil général ou le conseil d'administration est également appelé à se prononcer.

Les rejets, dûment motivés par l'ordonnateur, le conseil général ou le conseil d'administration, donnent lieu à diligences complémentaires de la part de l'agent comptable et peuvent faire à nouveau l'objet de propositions d'admission en non-valeur.

Les sommes admises en non valeur donnent lieu à émission d'un mandat au nom de l'agent comptable sur les crédits ouverts à cet effet au budget de l'établissement.

En aucun cas, les sommes admises en non-valeur antérieurement à leur versement par les débiteurs ne peuvent donner lieu à restitution à ces derniers.

2.4.4.4. Prescription des créances de l'établissement

Il s'agit de la prescription extinctive qui a pour effet de faire courir un délai à l'expiration duquel le titulaire d'un droit perd ce droit du fait de son inaction pendant cette période.

Fondée sur l'idée que le créancier qui n'agit pas n'a pas à être protégé, elle doit l'inciter à agir.

La règle de la prescription trentenaire édictée à l'article 2262 du code civil comporte des exceptions.

Se prescrivent notamment :

- par 10 ans, les créances commerciales ;
- par 5 ans, les actions en paiement des loyers et fermages et les intérêts moratoires (art. 2277 du code civil) ;

- par 3 ans à compter de la date d'échéance, toutes actions résultant de la lettre de change contre l'accepteur (art. 179 du code de commerce) ;
- par 2 ans (art. 2272 du code civil), l'action des marchands pour les marchandises qu'ils vendent aux particuliers non marchands ;
- par 1 an (art. 2272 du code civil), l'action des maîtres de pensions pour le prix de pension de leurs élèves, et des autres maîtres pour le prix de l'apprentissage ;
- par 6 mois (art. 2271 du code civil), l'action des hôteliers et traiteurs à raison du logement et de la nourriture qu'ils fournissent.

D'une façon générale, le délai court à compter du fait générateur de la créance.

L'article 2244 du code civil précise en outre que la prescription ne court qu'à compter de l'échéance du terme et peut être interrompue par "une citation en justice, un commandement ou une saisie signifiés à celui qu'on veut empêcher de prescrire".

3. PROCÉDURE D'EXÉCUTION DES OPÉRATIONS DE DÉPENSES

La procédure d'exécution des dépenses publiques comporte quatre phases successives.

Les trois premières sont de la compétence de l'ordonnateur :

- l'engagement ;
- la liquidation ;
- l'ordonnancement.

La quatrième, concernant le paiement, incombe au comptable.

Cette répartition des rôles résulte du principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable, examiné par ailleurs, supra au paragraphe 1.1.

3.1. ENGAGEMENT

3.1.1. Définition

L'engagement est l'acte par lequel un organisme public crée ou constate à son encontre une obligation de laquelle résultera une charge (article 29, alinéa 1er du décret du 29 décembre 1962).

Cette définition comporte :

- l'affirmation du caractère juridique de l'acte d'engagement, qui ne constitue pas pour autant le fait générateur de la dette, puisque l'établissement ne devient débiteur que par la réalisation des obligations à la charge du créancier ;
- l'indication que l'engagement doit être préalable, c'est-à-dire qu'il doit précéder tout commencement de réalisation de l'opération qui entraîne la dépense.

Elle établit également une distinction entre l'engagement juridique et l'engagement comptable, qui résulte de la nécessité d'affecter un crédit budgétaire.

3.1.1.1. Engagement juridique

Dans la plupart des cas, cet acte se présente sous la forme d'une décision, d'un contrat, d'un marché, d'un avenant, d'une commande, d'une mesure de principe ou d'espèce qui, directement ou indirectement, doit se traduire par une dépense immédiate ou future.

3.1.1.2. Engagement comptable

L'engagement comptable est l'affectation d'une partie des crédits budgétaires à la réalisation de la dépense qui résulte de l'engagement juridique.

Mais l'ordonnateur ne peut contracter et signer un engagement juridique avec certitude quant à la disponibilité des crédits que si l'écriture d'engagement correspondante a été préalablement passée dans la comptabilité administrative.

Il est capital pour l'ordonnateur de ne contracter ou de ne signer un engagement juridique qu'avec la certitude de disposer des crédits suffisants.

3.1.2. Pouvoir d'engager les dépenses

Aux termes de l'article 167, alinéa 1er du décret du 29 décembre 1962, et des dispositions du nouveau code rural (article R. 811-94 et suivants), seuls l'ordonnateur et ses délégués ont qualité pour procéder à l'engagement des dépenses.

L'acte d'engagement revêtant une importance fondamentale pour l'établissement, celui-ci se trouve placé dans la nécessité de limiter le nombre de personnes ayant pouvoir d'engager des dépenses.

Ainsi la situation de certains établissements et la nature de leurs missions peuvent tendre à multiplier le nombre de personnes susceptibles d'engager des dépenses (ex : laboratoires conduisant des travaux de recherche, suivi de conventions, etc.).

Il convient de souligner la nécessité de trouver un moyen terme entre une excessive multiplication et une limitation étroite du pouvoir d'engager des dépenses.

3.1.3. Modalités d'engagement des dépenses

3.1.3.1. Dates limites

Il convient de distinguer :

- les dépenses de personnel, qui peuvent être engagées jusqu'au 31 décembre ;
- les autres dépenses pour lesquelles cette limite est avancée au 15 décembre, date à laquelle elles doivent être engagées et avoir donné naissance à une obligation juridique à la charge de l'établissement.

Toutefois, des engagements de dépenses peuvent se révéler exceptionnellement indispensables après le 15 décembre. C'est pourquoi, en cas de nécessité absolue, cette date limite peut être dépassée notamment pour :

- les crédits ouverts après le 15 décembre, la décision d'ouverture comportant implicitement l'autorisation de procéder à l'engagement des dépenses correspondantes ;
- les engagements de régularisation ;
- les dépenses engagées sans l'intervention de l'établissement (impôts) ;
- les dépenses payées par l'intermédiaire des régisseurs d'avances.

De même, les engagements de dépenses courantes peuvent être provisionnels et effectués pour des périodes adaptées aux besoins de l'établissement.

3.1.3.2. Forme de l'acte d'engagement

L'acte d'engagement, outre son caractère préalable, doit obligatoirement prendre la forme d'un document écrit, en général un bon de commande, établi au moins par triplication :

- le premier exemplaire est destiné au fournisseur ou à l'entrepreneur ;
- le second est conservé par l'ordonnateur, et utilisé pour suivre et justifier les différentes phases de liquidation. Il sera annexé au double de la facture ;
- le troisième est à verser aux archives de l'ordonnateur et correspond à la souche si l'établissement emploie un carnet à souches.

Lorsque l'ordonnateur a procédé à une délégation de signature ou simplement en raison de la situation géographique du service, du centre ou du département constitutif, il peut être utile de prévoir un quatrième exemplaire. Dans ce cas l'exemplaire supplémentaire sera destiné aux archives du service, centre ou département concerné.

Chaque bon de commande comporte un numéro d'ordre exclusif qui sert à l'identifier.

L'exemplaire du bon de commande conservé par l'ordonnateur comporte des colonnes destinées à recevoir les indications relatives à la réception des fournitures et travaux : description sommaire des fournitures livrées ou des travaux exécutés, quantité faisant l'objet de la réception, prix unitaires, date de livraison ou d'exécution, compte d'imputation, etc.

Le bon de commande revêtu des mentions utiles et la facture du créancier permettent de procéder à la rédaction de l'ordre de dépense et de l'ordre de virement.

Ce bon doit éventuellement permettre le règlement de la dette de l'établissement dans le cas où le créancier omettrait de remettre une facture ou lorsque la dépense est inférieure à 1 500 F T.T.C.

Les établissements peuvent adopter celles des dispositions qu'ils jugent les meilleures compte tenu de l'organisation interne de leurs services, pour procéder au classement des bons de commande, classement chronologique, par subdivision budgétaire ou par services.

Ce classement doit permettre de distinguer rapidement :

- les commandes en cours ;
- les commandes ayant fait l'objet d'une livraison partielle ;
- les commandes reçues mais non réglées ;
- les commandes réglées.

Toute commande verbale doit obligatoirement être confirmée par l'envoi d'un bon établi dans les conditions définies ci-dessus.

3.1.3.3. Cas des dépenses résultant de décisions antérieures

Les dépenses qui résultent de décisions antérieures et qui sont reconduites aussi longtemps qu'une nouvelle décision ne vient pas les modifier, dépenses de personnel et de loyers par exemple, sont engagées pour l'année entière dès le début de l'exercice.

3.1.3.4. Engagements et crédits budgétaires

En toute hypothèse, quelles que soient les procédures ou autorisations particulières auxquelles ils sont soumis, les engagements de dépenses ne peuvent excéder le montant des crédits ouverts pour le paiement desdites dépenses par chapitre et par article et le cas échéant, le montant des autorisations de programme par chapitre et article.

3.2. DISPOSITIONS PARTICULIÈRES RELATIVES À CERTAINES DÉPENSES

Pour certaines dépenses, notamment celles visées ci-après, les engagements sont subordonnés ou peuvent être soumis à des procédures, règles ou autorisations particulières.

3.2.1. Marchés

3.2.1.1. Définition et procédures

Un marché public est un contrat administratif écrit¹, passé dans les conditions prévues par le code des marchés publics, entre une collectivité ou un établissement public et un entrepreneur, un fournisseur ou un prestataire de services qui s'engage à exécuter une opération convenue, pour un certain prix, dans certaines conditions, et un certain délai.

Un marché public doit être établi chaque fois que le seuil fixé par l'article 123 du code des marchés publics est dépassé, qu'il s'agisse :

- d'une commande isolée ;
- du montant global d'une série de commandes passées successivement dans le courant de l'année à un même entrepreneur ou fournisseur, pour des travaux ou fournitures identiques ;
- des services d'enseignement, des ateliers technologiques ou des exploitations agricoles.

En ce qui concerne les exploitations agricoles, l'article R. 811.107 du Code rural prévoit que les opérations portant notamment sur les productions, en l'état ou après transformation, peuvent être effectuées suivant les lois et usages du commerce. Si tel est le cas, elles ne sont donc pas soumises au respect des dispositions du code des marchés publics.

Le montant du marché doit être apprécié au niveau de l'EPNEA toutes divisions et tous départements confondus.

L'ordonnateur procède à la passation des marchés de travaux, fournitures ou services pour le compte de l'établissement, suivant les règles en vigueur pour les marchés passés au nom de l'État et de ses établissements publics (livre II du code des marchés publics).

Les modalités de préparation, de passation, de contrôle et de règlement des marchés, les conditions ou garanties exigées des soumissionnaires et des titulaires des marchés, telles qu'elles sont fixées par le code des marchés publics (livre II) sont donc applicables aux marchés des établissements publics nationaux.

¹ A noter, la jurisprudence du Tribunal des conflits du 5 juillet 1999 – Commune de Savy contre société Gerchner – qui émet l'hypothèse qu'un marché public puisse relever du droit privé en raison de son objet.

**TABLEAU RÉCAPITULATIF DES DIFFÉRENTS MODES DE PASSATION
DES MARCHES PUBLICS**

TYPES DE MARCHES	FONDEMENTS	CARACTÉRISTIQUES	PROCÉDURES	CAS D'APPLICATION	REMARQUES
Adjudication A. Ouverte B. Restreinte	articles 84 à 92 du code des marchés publics	Attribution du marché au "moins disant". Choix de l'adjudicataire en séance publique. A. Tout candidat peut faire une offre. B. Seules les entreprises préalablement agréées après appel public à la concurrence peuvent faire une offre.	1. Publication d'avis d'appel public à concurrence, indiquant objet du marché, lieu de consultation du dossier, justifications à produire, date d'envoi de l'avis, lieu et date, limite de réception des offres, lieu jour et heure de l'adjudication. 2. Remise des offres (sous double enveloppe). 3. fixation d'un prix maximum par l'administration. 4. séance d'adjudication publique.	L'État, et ses établissements publics peuvent choisir entre l'adjudication et l'appel d'offres. La procédure d'appel d'offres s'est pratiquement substituée à celle de l'adjudication.	
Appel d'offres A. Ouvert B. Restreint C. Avec concours (travaux)	articles 93 à 102 du code des marchés publics	La concurrence ne porte plus sur le seul critère du prix mais sur le rapport qualité/prix. Mode plus souple que l'adjudication. La sélection des offres est entièrement libre pour l'administration. Appel public à la concurrence et secret de la sélection des candidats. A. Toutes les entreprises peuvent présenter une offre. B. Seules les entreprises préalablement agréées peuvent présenter une offre. C. L'administration indique les besoins, les candidats définissent la prestation.	A. 1. Publication d'un avis d'appel public à la concurrence. Même procédure que l'adjudication mais séance non publique, donc pas de lieu. 2. Dépouillement des offres par une commission en séance non publique. 3. Sélection des offres (cf. remarques) B. 1. Appel public à la concurrence. 2. Lettre de consultation aux entreprises admises à présenter des offres. 3. Idem. C. 1. Procédure d'appel d'offres restreint. 2. Examen des projets par un jury.	A. Actuellement usage généralisé. B. Recours normalement exceptionnel mais très pratique pour marchés de travaux et industriels importants. C. Recherches techniques ou esthétiques. Mise au point de matériel nouveau.	Si offres égales, formulation de nouvelles offres sans formalité, mais pratique du "marchandage" interdite. Dans l'appel d'offres, la concurrence porte à la fois sur le prix, la qualité, et les divers avantages des propositions.
Marchés négociés Avec mise en concurrence Sans mise en concurrence	articles 103 à 111 bis du code des marchés publics	Procédure où la personne responsable du marché engage librement les discussions avec les candidats de son choix et attribue le marché au candidat qu'elle a retenu.	Avis d'appel public à concurrence 15 J. avant l'engagement de la consultation écrite.	Cas énumérés à l'article 104 – I modifié notamment par l'article 5 du décret n° 98-111 du 27 février 1998 Cas énumérés à l'article 104 - II	Notamment les marchés de maîtrise d'œuvre (art. 107). Autres marchés d'études s'ils répondent aux cas énumérés par l'article 104 – I.
Travaux sur mémoires et achats sur factures	article 123 du code des marchés publics	Dépenses peu importantes. L'accord des parties peut se faire par achats sur place, échange de lettres ou usage du bon de commande, ... Pour faire jouer la concurrence, il est recommandé de consulter sans formalisme quelques entreprises.	Absence de procédure réglementaire, aussi bien pour le choix d'un fournisseur que pour la conclusion d'un contrat.	Travaux, services ou fournitures jusqu'à 300 000 F TTC, seuil apprécié par fournisseur et par an.	Mesure de facilité facultative qui ne s'oppose nullement à la passation d'un marché à la demande d'un fournisseur
Coordination des commandes publiques	Livre IV du code des marchés publics.	Bien qu'elle ait les caractères, soit d'une adjudication, soit d'un appel d'offres ouvert ou restreint, la procédure est appelée "consultation collective".	Consultation collective, groupement d'acheteurs comprenant soit des services de l'Etat, soit des collectivités locales, soit les deux à la fois.		

N.B. Le conseil d'administration de chaque établissement doit désigner une ou plusieurs commissions spécialisées.

Marchés à bons de commande

L'article 76 du code des marchés publics, tel que modifié par le décret n° 99-331 du 29 avril 1999, prévoit que « Lorsque, pour des raisons économiques, techniques ou financières, le rythme ou l'étendue des besoins à satisfaire ne peuvent être entièrement arrêtés dans le marché, la personne publique peut passer un marché fractionné à bons de commande ».

« Le marché à bons de commande détermine les spécifications, la consistance et le prix des prestations ; il en fixe le minimum et le maximum en valeur ou en quantité. Le montant maximum ne peut être supérieur à quatre fois le minimum ».

Le dispositif comprend trois procédures différentes, qui sont décrites dans le tableau ci-dessous. Les deux premières, qui consistent en une procédure de droit commun assouplie, sont mono-attribution (I.1 et I.2). La troisième est une procédure dérogatoire multi-attribution (I.3a, I.3b et I.3c).

	I.1	I.2	I.3a	I.3b	I.3c
Cas	Marché avec montants mini / maxi	Marché sans montant mini / maxi	Forte volatilité des prix	Obsolescence rapide des produits	Situations d'urgence impérieuse
Fixation de montants mini / maxi	Oui	Non	Non	Non	Non
Attributaires	Un	Un	Plusieurs	Plusieurs	Plusieurs
Nature et durée du marché					
Appel d'offre	3 ans	2 ans	2 ans	2 ans	2 ans
Marchés négociés avec concurrence (art. 104 – I)	3 ans	2 ans	Impossible	Impossible	Impossible
Marchés négociés sans concurrence (art. 104 – II)	5 ans	5 ans	Impossible	Impossible	Impossible

NB : Les cas I.2 et I.3. a, b et c, qui sont dérogatoires, comportent une obligation de motivation dans le rapport de présentation.

3.2.1.2. Contrats de marché

Les marchés comportent les documents constitutifs suivants dans leur ordre contractuel de priorité :

- l'acte d'engagement ;
- le cahier des clauses administratives particulières (CCAP) ;
- le cahier des clauses techniques particulières (CCTP) ;
- les documents techniques : dossiers, plans, devis, bordereaux des prix joints à l'acte d'engagement ;
- le cahier des clauses administratives générales (CCAG) ;
- le cahier des clauses techniques générales (CCTG).

Les pièces constitutives du marché doivent contenir au moins les mentions suivantes (article 45 du code des marchés publics) :

- l'indication des parties contractantes ;
- la définition de l'objet du marché ;
- la référence aux articles et alinéas du code des marchés publics en vertu desquels le marché est passé ;
- l'énumération par ordre de priorité des pièces du marché ;
- le prix ou les modalités de sa détermination ;
- le délai d'exécution du marché ou la date de son achèvement ;
- les conditions de réception et, le cas échéant, de livraison des prestations ;
- les conditions de règlement ;
- les conditions de résiliation ;
- la date de notification du marché ;
- le comptable public assignataire.

Le prix fixé au marché rémunère l'entreprise à laquelle est confiée la responsabilité d'exécuter une prestation répondant aux besoins exprimés par l'établissement.

La circulaire n° NOR.ECOM.8710070C du 5 octobre 1987 relative à la détermination des prix initiaux et des prix de règlement dans les marchés publics fait le point d'une manière très complète sur les conditions de détermination de prix dans les marchés publics et les orientations à suivre pour obtenir le meilleur prix contractuel (brochure n° 2007 des journaux officiels sur les marchés publics : textes relatifs aux prix).

L'article 178 du décret n° 62-1587 portant règlement général sur la comptabilité publique fixe le principe d'une référence à la nomenclature des pièces justificatives à produire à l'appui des ordres de dépenses (ces pièces sont à communiquer obligatoirement à l'agent comptable).

3.2.1.3. Groupements d'acheteurs

Les dispositions du livre IV du code des marchés publics donnent la possibilité de coordonner sur le plan local les commandes des services extérieurs de l'État, des collectivités locales et des établissements publics. Cette coordination se fonde sur l'institution d'organismes spécialisés et l'établissement d'une procédure d'appel collectif à la concurrence.

3.2.1.4. Recours aux soumissionnaires privilégiés

Pour les sociétés coopératives ouvrières de production (articles 61 à 64 du code) :

- droit de préférence : à égalité de prix ou équivalence d'offre ;
- droit à des lots : lorsque les prestations sont réparties en lots de même nature et de même consistance ressortissant à une même profession et pouvant donner lieu à un marché distinct, l'administration est tenue de réserver, avant la mise en concurrence, un lot sur 4 qui est attribué, au prix moyen retenu pour les autres lots, aux sociétés privilégiées.
Ces sociétés doivent solliciter le bénéfice de cette mesure et s'engager par écrit à accepter ce prix moyen.
- droit au paiement des acomptes : périodicité mensuelle au lieu de trimestrielle ;
- dispense de retenue de garantie (article 143 du code des marchés publics).

Pour les groupements de producteurs agricoles (article 66 du code), droit de préférence à égalité de prix ou équivalence d'offre dans les marchés par adjudication ou appel d'offres.

Pour les artisans, sociétés coopératives d'artisans ou d'artistes (articles 69 à 73 du code des marchés publics) :

- lorsque les prestations sont susceptibles d'être exécutées par des artisans, les collectivités doivent, avant la mise en concurrence, définir les travaux qui, dans la limite du 1/4 des prestations, leur sont attribués de préférence, en cas d'égalité de prix ou d'offres ;
- lorsque les travaux sont à caractère artistique, la préférence, dans la limite de 50% des travaux, va aux artisans d'art en cas d'égalité de prix ou d'offres ;
- dispense de retenue de garantie (article 143 du code des marchés publics).

3.2.1.5. Marchés de maîtrise d'oeuvre

Ils sont régis par les articles 106, 107 2ème alinéa, 108 bis à 111 du code des marchés publics ainsi que par la loi MOP (maîtrise d'ouvrage public) et les textes réglementaires réunis dans la brochure n° 2001 des J.O.

Ils ont pour but d'apporter une réponse architecturale, technique et économique au programme défini par le maître de l'ouvrage.

Pour la réalisation d'un ouvrage, la mission de maîtrise d'oeuvre est distincte de celle d'entrepreneur. Le maître de l'ouvrage peut confier au maître d'oeuvre tout ou partie des éléments de conception et d'assistance suivants :

- les études d'esquisses ;
- les études d'avant-projets ;
- les études de projets ;
- l'assistance apportée au maître de l'ouvrage pour la passation du contrat de travaux ;
- les études d'exécution ou l'examen de la conformité au projet et le visa de celles qui ont été faites par l'entrepreneur ;
- la direction de l'exécution du contrat de travaux ;
- l'ordonnancement, le pilotage et la coordination du chantier ;
- l'assistance apportée au maître de l'ouvrage lors des opérations de réception et pendant la période de garantie de parfait achèvement.

Toutefois, pour les ouvrages de bâtiment, une mission de base fait l'objet d'un contrat unique. Le contenu de cette mission de base, fixé par catégories d'ouvrages doit permettre :

- au maître d'oeuvre de réaliser la synthèse architecturale des objectifs et des contraintes du programme et de s'assurer du respect, lors de l'exécution des ouvrages, des études qu'il a effectuées ;
- au maître de l'ouvrage, de s'assurer de la qualité de l'ouvrage et du respect du programme et de procéder à la consultation des entrepreneurs notamment par lots séparés, et à la désignation du titulaire du contrat de travaux.

La rémunération forfaitaire, fixée contractuellement, tient compte de l'étendue de la mission, de son degré de complexité et du coût prévisionnel des travaux (article 9 de la loi n° 85-704 du 12 juillet 1985 modifiée relative à la maîtrise d'ouvrage public).

3.2.1.6. Marchés de location en crédit-bail

Le crédit-bail est une technique juridique qui permet à une personne d'obtenir et d'utiliser une chose sans avoir à en payer immédiatement le prix. L'opération se noue entre trois personnes :

- celle qui fournit la chose, en général le constructeur ;
- celle qui désire l'utiliser, en l'espèce la personne publique ;
- celle qui verse les fonds au fournisseur et sera remboursée plus tard, par exemple le crédit d'équipement des petites et moyennes entreprises (CEPME).

Les modalités de passation et d'exécution des marchés de location en crédit-bail sont exposées dans l'instruction de la direction de la comptabilité publique n° 80-54 B1 du 10 mars 1980 et la circulaire n° B.1B.120 du 7 novembre 1986 du ministère de l'économie et des finances.

Les trois partenaires concernés sont, dans l'instruction susvisée, respectivement désignés par « le fournisseur », « l'utilisateur », et « l'établissement de crédit-bail ».

Le fournisseur vend la chose à l'établissement de crédit-bail qui la paie et la donne immédiatement en location à l'utilisateur, moyennant paiement d'un loyer ou redevance périodique.

L'établissement de crédit-bail reste propriétaire de la chose louée à l'utilisateur.

En fin de contrat ou à la date prévue dans celui-ci, l'utilisateur a, selon les dispositions contractuelles, une option qui consiste :

- soit à acheter la chose pour une valeur résiduelle figurant dans le marché. Le crédit-bail se définit alors comme une location avec promesse unilatérale de vente pouvant déboucher sur une location-acquisition pour l'utilisateur ;
- soit à prolonger la location dans les conditions définies par le marché ;
- soit à restituer la chose à l'établissement de crédit-bail, si l'utilisateur ne demande pas à bénéficier des autres alternatives précitées de l'option prévue dans le marché.

En ce qui concerne les matériels informatiques, depuis 1987, le paiement « terme à échoir » des redevances de location, selon une périodicité annuelle, est seul autorisé pour tous les marchés à paiement périodique (location, location financière ou crédit-bail) d'une durée supérieure à un an.

Pour les marchés d'une durée inférieure ou égale à un an, les redevances doivent être calculées « prorata temporis ». Ces marchés ne sont pas tacitement reconductibles.

S'agissant des équipements d'économie d'énergie, ils font l'objet d'une circulaire conjointe du ministère de l'économie, des finances et du budget, et du ministère de l'industrie et de l'aménagement du territoire, n° B.1B 015 du 13 février 1991, laquelle donne des instructions particulières en ce qui concerne le recours au crédit bail pour le financement de ces équipements.

Cette instruction particulière tient à la nature de ces équipements qui, s'ils étaient acquis par l'établissement, entreraient dans son patrimoine, alors que le choix du crédit-bail en conserve la propriété au fabricant. Elle fait état également du caractère dérogatoire de tels contrats par rapport à la règle d'annualité budgétaire.

Elle préconise, notamment, des études préalables technico-économiques et des modalités de financement. Elle donne des indications sur la procédure de passation du marché et la mise en place des équipements.

3.2.2. Intérêts moratoires

Les intérêts moratoires ne sont pas des pénalités mais l'indemnisation de l'entrepreneur ou du fournisseur qui n'a pu être mis en possession des sommes qui lui sont dues dans les délais requis.

Le défaut de mandatement dans ces délais fait courir de plein droit et sans autre formalité des intérêts moratoires au bénéfice du titulaire ou du sous traitant, que les travaux soient exécutés ou que les fournitures soient livrées dans le cadre d'un marché ou hors marché mais aussi s'ils sont réglés sur mémoire ou facture.

3.2.2.1. Délais de mandatement

Ces délais sont à examiner selon qu'il s'agit de :

- travaux sur marchés ;
- travaux sur mémoire et achats sur factures.

S'agissant des travaux sur marchés, diverses modalités de financement sont possibles avant le règlement définitif du marché. Elles font l'objet de délais de mandatement divers :

☞ *Avance forfaitaire (article 154 du code des marchés publics)*

Cette clause facultative, si le montant initial du marché est supérieur au seuil prévu à l'article 123, implique, si elle est retenue, le versement de 5% du montant du marché ou le cas échéant du montant des travaux à exécuter durant les 12 premiers mois.

Dans ce cas l'avance doit être mandatée sans formalité dans le délai d'un mois qui suit l'acte qui emporte commencement d'exécution des travaux (article 178.V.).

☞ *Avance facultative (article 155 du code des marchés publics)*

Elle peut être accordée au titulaire à raison des opérations préparatoires à l'exécution du marché. Elle est limitée à 20% du montant initial du marché, sauf dérogation exceptionnelle. Elle nécessite la constitution préalable d'une garantie à première demande.

☞ *Acompte (art. 178 et 178 bis du code des marchés publics et art. 13-22 et 13-23 du CCAG travaux)*

Suivant les modalités fixées par le marché, le mandatement de l'acompte doit intervenir trente cinq jours au plus tard après la remise du projet de décompte, établi en fonction de l'exécution des travaux.

Le délai de mandatement doit être précisé dans le marché.

Le maître de l'ouvrage doit également informer l'entrepreneur de la date du mandatement ce qui lui permet d'une part de contrôler le respect du délai de mandatement et d'autre part d'organiser sa trésorerie.

Le délai de trente cinq jours peut être suspendu au cas où il manquerait des pièces justificatives à l'appui de la demande d'acompte.

Dans cette hypothèse l'entrepreneur est prévenu par lettre recommandée avec accusé de réception lui réclamant les pièces manquantes ou rectificatives.

La périodicité du versement des acomptes est fixée au maximum à 3 mois, sauf exceptions comme les sociétés coopératives ouvrières de production, les artisans, les sociétés coopératives artisanales et les sociétés coopératives d'artistes (périodicité ramenée à 1 mois).

☞ *Solde (art. 178 et 179 du code des marchés publics, art. 133-32, 13-41, 13-43 et 13-45 du CCAG travaux)*

Après réception des travaux, l'entrepreneur arrête dans un délai déterminé son projet de décompte final, à partir duquel le maître d'ouvrage établit le décompte général des travaux.

Le mandatement du solde doit intervenir dans un délai qui ne peut dépasser trente cinq jours, à l'exception de certaines catégories de marchés où un délai plus long peut être fixé par arrêté du ministre chargé de l'économie, des finances et de l'industrie et des autres ministres intéressés. Ce délai ne peut être supérieur à trois mois.

☞ *Cas des sous-traitants (art.186 bis du code des marchés publics, art. 13-51 et 13-54 du CCAG travaux)*

Les sous-traitants acceptés et agréés ont droit à recevoir une avance, des acomptes et le solde dans les mêmes conditions de délai et de montant que le titulaire.

Le décret n° 85-1143 du 30 octobre 1985 a apporté trois séries de modifications au code des marchés publics visant à l'accélération des paiements dans le cadre des marchés publics en donnant date certaine à la demande de paiement du titulaire du marché, en garantissant l'information du fournisseur sur ses droits à intérêts moratoires, en indemnisant le créancier d'un EPNEA lorsque le mandatement est effectué en l'absence de fonds disponibles.

L'analyse de ces modifications a fait l'objet de l'instruction du ministère de l'économie, des finances et du budget, direction de la comptabilité publique, n° 86-35-B1-MO du 17 mars 1986.

Il est précisé que l'indemnisation du créancier lorsque le mandatement est effectué en l'absence de fonds disponibles vise à la fois les marchés et les commandes hors marché.

S'agissant des travaux sur mémoire et achats sur factures (articles 123, 178, 178 bis, 178 ter, 186 quater du code des marchés publics) c'est-à-dire hors marchés, et à l'exception des achats de denrées alimentaires, les sommes dues pour leur règlement doivent être mandatées dans un délai de trente cinq jours à compter de la réception de la pièce justificative.

En cas de désaccord sur le montant du mémoire, le mandatement doit, sans attendre, être effectué sur la base provisoire des sommes admises par le maître d'ouvrage, dans le même délai maximal de trente cinq jours.

Lorsque les établissements procèdent à des achats de denrées alimentaires, le paiement doit intervenir dans les délais suivants :

- pour les achats de produits alimentaires périssables, le trentième jour suivant la fin de la décade de livraison ;
- pour les achats de bétail sur pieds destinés à la consommation et de viandes fraîches dérivées, le vingtième jour suivant celui de la livraison ;
- pour les achats de boissons alcooliques passibles des droits de consommation prévus à l'article 403 du code général des impôts, le trentième jour suivant la fin du mois de livraison ;
- pour les achats de boissons alcooliques passibles des droits de circulation prévus à l'article 438 du même code, le soixante quinzième jour après la livraison.

En cas de retard de paiement, les intérêts moratoires sont décomptés à l'expiration des délais ci-dessus indiqués et jusqu'à la date du paiement entendue au sens de l'article 15 du décret du 4 février 1965, c'est-à-dire la date du virement portée par le comptable sur l'ordonnance ou l'état récapitulatif des règlements.

Toutefois, ce délai ne peut courir qu'à la condition que soit remis, à la livraison des marchandises, une facture ou un bon de livraison établi dans les mêmes conditions que la facture.

Tout rejet du comptable annule de fait le mandatement. Il ouvre droit au versement d'intérêts moratoires si le mandatement effectif excède les délais prescrits.

L'absence de fonds disponibles est assimilable au défaut de mandatement, et emporte de plein droit le versement d'intérêts moratoires.

3.2.2.2. Intervention du comptable

Dans tous les cas, le comptable doit disposer du dossier d'ordonnancement lui permettant d'exercer les contrôles réglementaires qui lui incombent dans un délai égal au tiers du délai global, exprimé en nombre de jours arrondi à l'unité supérieure, avec un minimum de dix jours.

Les intérêts moratoires dus au titulaire d'un marché ou d'une commande hors marché doivent être mandatés en même temps que le principal de la créance.

Lorsque les intérêts moratoires dus au titulaire d'un marché ou d'une commande hors marché ne sont pas mandatés en même temps que le principal de la créance, et que le montant du mandat est supérieur à 30 000 F, l'agent comptable a l'obligation, dans un délai de dix jours à compter de la réception du mandat, d'informer l'ordonnateur et le ministre de tutelle du non mandatement des intérêts moratoires.

Si aucun mandat correspondant aux intérêts moratoires n'est parvenu au comptable à l'issue du délai de 10 jours, il lui appartient de mettre en oeuvre la procédure d'information prévue ci-dessus.

En cas de mandatement d'office des intérêts moratoires, l'agent comptable effectue les contrôles de la dépense qui lui incombent conformément aux dispositions du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 modifié.

En tout état de cause le comptable n'est pas fondé à suspendre le paiement du principal au motif que les intérêts moratoires n'ont pas été liquidés, ou l'ont été partiellement.

3.2.2.3. Calcul des intérêts moratoires

Les intérêts moratoires sont calculés sur le montant T.T.C. des sommes dues à l'entrepreneur ou au fournisseur et en cas de désaccord sur la base des sommes admises par l'administration.

A noter que dans ce dernier cas, lorsque les sommes payées sont inférieures à celles qui sont finalement dues au titulaire, celui-ci a droit à des intérêts moratoires calculés sur la différence.

Le taux est fixé par arrêté conjoint du ministre chargé de l'économie et des finances et du ministre chargé du budget, compte tenu de l'évolution moyenne des taux d'intérêts appliqués de façon usuelle pour le financement à court terme des entreprises (art. 182 du code des marchés publics) ; en application de l'arrêté du 17/12/93, le taux des intérêts moratoires est le taux d'intérêt légal en vigueur à la date à laquelle les intérêts ont commencé à courir, majoré de deux points (J.O. du 23/12/93).

La durée est calculée sur la base du nombre de jours de retard décomptés après l'expiration du délai maximum de trente-cinq jours. Le nombre de jours de retard est augmenté d'une durée forfaitaire de 15 jours.

La formule applicable pour le calcul des intérêts moratoires est la suivante :
$$I. M. = \frac{T \times M (X + 15)}{100 \times 360}$$

où :

- T = le taux des intérêts moratoires ;
- M = le montant T.T.C. ;
- X = le nombre de jours de retard. L'année est comptée pour 360 jours.

Si le taux des intérêts moratoires varie au cours de la période X+15 jours, il doit être tenu compte des taux successifs.

3.2.2.4. Majoration des intérêts moratoires (article 181 du code des marchés publics et 48-3 du CCAG travaux)

Pour les travaux sur marchés, si les intérêts moratoires ne sont pas mandatés en même temps que le principal (avance forfaitaire, acompte mensuel ou solde), ils doivent être majorés de 2% par mois de retard. Tout mois commencé est compté pour un mois entier.

3.2.2.5. Obtention des intérêts moratoires

Lorsqu'il mandate, l'ordonnateur de l'établissement public doit calculer les intérêts moratoires et les ajouter systématiquement au montant du principal dû à l'entrepreneur ou au fournisseur.

Les éléments de calcul, notamment la date de réception du décompte ou du mémoire, ainsi que le décompte des intérêts moratoires doivent figurer sur un état annexé au titre de paiement (voir modèle titre III).

Le montant des intérêts moratoires doit apparaître distinctement et ne doit pas être confondu avec le montant du principal, sur le mandat et sur l'avis de crédit.

3.2.3. Acquisitions et locations immobilières

Les acquisitions, les baux, accords amiables et conventions ayant pour objet la prise en location d'immeubles de toute nature doivent faire l'objet d'une délibération du conseil d'administration.

Par ailleurs, en application du code du domaine de l'État et des articles 3, 4 et 5 du décret n° 86-455 du 14 mars 1986 fixant les modalités de consultation du Service des domaines, les baux, accords amiables et conventions quelconques ayant pour objet la prise en location d'immeubles de toute nature ou de fonds de commerce, d'un loyer annuel total, charges comprises, égal ou supérieur à une somme fixée par arrêté du ministre chargé du budget, doivent faire l'objet de l'avis préalable du Service des domaines. L'arrêté du 5 septembre 1986 fixe la limite maximale à 50 000 F pour les prises à bail.

Dans le déroulement des transactions, les formes administratives et les procédures de droit commun doivent être respectées (enregistrement auprès du bureau des hypothèques notamment).

S'agissant des formes et contenus des différents baux et locations qui ont été examinés dans le cadre des opérations de recettes (cf. supra paragraphe 2.2.2.), ils s'appliquent dans les mêmes conditions lorsque l'établissement est preneur ou lorsqu'il est bailleur.

3.2.4. Conventions

En règle générale, lorsque le champ d'application habituel du code des marchés publics ne recouvre pas une activité liant l'établissement à un ou plusieurs partenaires publics ou privés, il y a lieu d'établir une convention.

Les différents types de conventions qui peuvent ainsi être passées ont été examinées, dans leurs formes et dans leurs contenus en ce qui concerne les opérations de recettes (cf. supra paragraphe 2.2.7.).

Abordées à ce niveau, elles concernent plus particulièrement les relations et échanges liant l'établissement à des tiers internes ou externes (ex : utilisation des locaux, échanges de services, accueil de groupes...).

Les conventions font l'objet d'une délibération du conseil d'administration et sont signées par le directeur de l'EPNEA.

La liquidation des dépenses liées aux conventions ne peut intervenir qu'après la signature de la convention et reste soumise, sauf texte particulier, à la règle du service fait.

La convention peut prévoir des modalités particulières de paiement des dépenses en matière notamment de périodicité.

Ainsi qu'il a été précisé au niveau des recettes (cf. supra paragraphe 2.2.7.), la convention doit être écrite et peut comporter des avenants.

Elle doit préciser notamment :

- la qualité des signataires et l'objet précis de la convention ;
- la composition et l'état des lieux, matériels, équipements en cause ;
- la date, les horaires, les conditions et durées d'utilisation ou de mise à disposition ;
- les dispositions concernant la facturation et les diverses obligations des parties prenantes : sécurité, assurances, police, etc.

Lorsque des acquisitions de biens immobiliers ou des livraisons préalables de matériels ou de matières premières doivent intervenir dans le cadre de la réalisation d'une convention, celle-ci détermine la propriété des biens acquis pour son exécution.

Ils devront en tout état de cause figurer à l'inventaire et le cas échéant au bilan de l'EPNEA.

La mise à disposition de personnels dans le cadre de l'exécution de la convention fait l'objet d'un compte rendu au conseil d'administration.

Les conventions passées par l'EPNEA pour des opérations de recherche, de formation continue, d'expérimentation, etc. sont examinées par ailleurs, dans le cadre de la gestion des ressources affectées (cf. infra. paragraphe 4.).

3.2.5. Assurances

S'agissant d'établissements publics nationaux, qui reçoivent leurs subventions de l'État, la règle générale qui s'applique est celle stipulant que « l'État est son propre assureur ».

Cependant, ce principe général ne recouvre pas toutes les situations. Il convient notamment de se référer à la circulaire budgétaire n° 3C-99-319 du 28 septembre 1999 (préparation des budgets des EPN pour l'année 2000).

Pour les EPNEA, certaines situations méritent un développement particulier.

3.2.5.1. Dommages causés au patrimoine immobilier et mobilier

La responsabilité de l'État s'exerce, en matière de dommages causés au patrimoine de l'EPNEA, en ce qui concerne tous les risques liés à l'exercice des missions confiées par l'État à l'établissement.

Cependant, dans le cadre de l'exercice de l'autonomie de l'établissement, des actions peuvent faire encourir à l'établissement des risques concernant le patrimoine, qu'il n'appartiendrait pas à l'État de couvrir, notamment dans le cadre de la réalisation de conventions avec des tiers extérieurs, conventions de recherche, d'expérimentation, par exemple, ou location des locaux et installations.

Dans ces cas, il appartient à l'EPNEA de prévoir, dans le cadre de la convention passée, les modalités d'assurances pour la couverture de ces risques, quel que soit celui des partenaires à qui incombe la charge de souscrire les polices d'assurances utiles.

3.2.5.2. Dommages causés à l'établissement par les étudiants, stagiaires de formation continue, apprentis

L'on doit exiger la réparation du préjudice :

- lorsque la dégradation est volontaire, qu'il y ait eu ou non défaillance dans le service de surveillance ; dans ce cas, le dommage causé est à la charge intégrale du ou des auteurs, sans préjudice de la sanction disciplinaire prise en la circonstance ;
- lorsque la dégradation résulte d'un acte d'indiscipline ou d'une négligence caractérisée ; dans ce cas, l'établissement doit demander réparation totale ou partielle du dommage causé sans qu'il soit nécessaire d'établir que celui-ci résulte d'une intention délibérée, et indépendamment de l'éventuelle sanction disciplinaire.

Dans les deux cas, stagiaires, étudiants ou apprentis sont responsables.

En revanche, il ne peut être envisagé de réparation pécuniaire :

- lorsque les dommages sont causés à l'établissement sans qu'il soit possible d'en déterminer le ou les auteurs et les conditions dans lesquelles ils ont été commis, il doit alors être admis qu'il y a faute de service ; la surveillance n'a pas été assurée ou a mal été assurée. La réparation du dommage sous la forme anonyme dite "dégradation collective" ne peut être envisagée. Dans ce cas, l'établissement doit en supporter la charge ;
- lorsque la dégradation est involontaire et résulte de l'activité normale ; dans ce cas, il ne peut être demandé de réparation pécuniaire (bris de petit matériel d'atelier, de laboratoire ou de vitres au cours d'activités autorisées). Il n'y a donc pas lieu de rechercher l'existence de la faute à l'origine des dommages, étant admis que l'activité même des établissements d'enseignement supérieur agronomique et vétérinaire engendre des risques de dégradation ;
- lorsque les dommages causés par les étudiants aux cultures, cheptels et matériels des exploitations ou des ateliers pédagogiques des établissements lors de travaux pratiques ou lorsqu'ils s'y rendent durant leur temps libre en l'absence de surveillance, résultent d'acte de négligence ou d'incompétence quelle qu'en soit la cause. Ce principe trouve cependant ses limites dans les règles adoptées au règlement intérieur, en ce qui concerne l'utilisation de l'exploitation et des ateliers pédagogiques.

Par contre dans le cas de dégradation commise avec l'intention de nuire, il y aura lieu d'obtenir réparation du préjudice.

3.2.5.3. Dommages de travaux publics ou liés à l'ouvrage public

Il s'agit de dommages non pas causés à l'ouvrage mais causés par l'ouvrage.

L'État reste, selon le principe énoncé plus haut s'agissant du patrimoine, seul responsable de la réparation de l'ensemble des dommages causés par l'ouvrage public puisqu'il assure les obligations du propriétaire et, au travers des subventions qu'il accorde à l'établissement, le financement des obligations du locataire. En ce domaine, l'État est donc son propre assureur et l'établissement n'est pas tenu de souscrire des assurances.

3.2.5.4. Dommages corporels

Lorsque des étudiants sont victimes d'un accident, l'article 1145 du code rural modifié par la loi du 10 juillet 1976 leur rend applicable la législation sur les accidents du travail.

Les accidents entrant dans le cadre de cette protection sont ceux survenant :

- à l'intérieur des établissements et dans les locaux scolaires ;
- au cours d'activités pédagogiques, culturelles ou sportives organisées ou contrôlées par les établissements ;
- au cours des trajets aller-retour entre le domicile et l'établissement, les lieux d'activité ou de stage ;
- au cours des stages obligatoires compris dans la scolarité ;
- au cours des examens.

Sont exclus les accidents survenant :

- dans les cités universitaires et logements d'étudiants ;
- au cours d'une activité relevant du domaine privé
- au cours d'activités pour participer à des compétitions ;
- au cours d'activités organisées en propre par les associations gérées par les étudiants.

Il est rappelé que la loi du 10 juillet 1976 ne concerne ni les apprentis, ni les stagiaires de formation professionnelle continue.

La réparation des accidents doit s'effectuer dans le cadre du régime accident du travail dont ces stagiaires ou apprentis relèvent obligatoirement en vertu de leur statut propre.

Néanmoins, il convient d'obtenir les dérogations liées à l'emploi de certaines machines en fonction de l'âge des étudiants.

En l'absence de dérogation, il est de la responsabilité du chef d'établissement d'informer les maîtres de stage qu'ils doivent s'abstenir de confier aux stagiaires les machines dangereuses et de faire exécuter les travaux dont l'emploi ou l'accomplissement sont interdits, non par la réglementation propre à l'enseignement agricole, mais par le code du travail (décret n° 80-857 du 30 octobre 1980).

Enfin, il convient de rappeler l'obligation faite au chef d'établissement de veiller à la déclaration des étudiants à la sécurité sociale, régime étudiants, qui assure la couverture sociale des étudiants régulièrement inscrits dans les cycles post-baccalauréat.

3.2.5.5. Dommages liés à la faute des membres de l'enseignement public

La responsabilité de l'État est substituée à celle des membres de l'enseignement public, en vertu de la loi du 5 avril 1937 (modifiant l'article 1384 du code civil, et la loi du 20 juillet 1899).

"Dans tous les cas où la responsabilité des membres de l'enseignement public est engagée à la suite ou à l'occasion d'un fait dommageable commis soit par les enfants ou jeunes gens qui leur sont confiés à raison de leurs fonctions, soit à ces enfants ou jeunes gens dans les mêmes conditions, la responsabilité de l'État sera substituée à celle desdits membres de l'enseignement, qui ne pourront jamais être mis en cause devant les tribunaux civils par la victime ou ses représentants."

"Il en sera ainsi toutes les fois que, pendant la scolarité ou en dehors de la scolarité, dans un but d'éducation morale ou physique non interdit par les règlements, les enfants ou jeunes gens confiés aux membres de l'enseignement public se trouveront sous la surveillance de ces derniers."

Ces dispositions ne font néanmoins pas obstacle à la mise en jeu de la responsabilité pénale des intéressés, lorsqu'il y a une faute personnelle, telle que définie par les dispositions du code pénal concernant la mise en jeu de la responsabilité des agents publics.

3.2.5.6. Dommages liés à un défaut ou à une mauvaise organisation du service public

Il s'agit ici du domaine de responsabilité civile propre à l'établissement, et que la jurisprudence a qualifié de "faute du service" ou "mauvais fonctionnement du service" ou encore "défaut d'organisation du service".

Il peut s'agir de tous les risques liés à l'organisation et à ses défauts, mais aussi à des défauts matériels (par exemple défauts de la voirie, blessures occasionnées par un mobilier en mauvais état, défaut de surveillance des étudiants, etc.).

Il peut s'agir aussi des critères que le tribunal analysera pour conclure à la faute de service n'entraînant pas de jugement de valeur sur les agents ou à la faute supposant faute d'un agent, qu'il convient alors d'analyser avant d'entreprendre l'action récursoire contre l'agent ou l'action disciplinaire.

Il est donc nécessaire de prévoir pour les EPNEA, la couverture des risques engageant ou risquant d'engager sa responsabilité civile dans l'une ou l'autre des conditions ci-dessus évoquées.

En effet, si la responsabilité de l'État peut être engagée, dans le cadre des actions relevant de sa compétence, et en particulier dans le domaine de l'enseignement, ou dans les fautes commises par ses agents, il n'en reste pas moins qu'une part des risques se situe dans le domaine du fonctionnement et de l'organisation du service où la responsabilité de l'établissement s'exerce de façon pleine et entière.

3.2.5.7. Cas des véhicules

En application des dispositions de l'article L. 211-1 du code des assurances, la souscription d'un contrat d'assurance est obligatoire pour la couverture des risques de responsabilité civile liés à la circulation des véhicules terrestres à moteur (Conformément à la jurisprudence, la notion de véhicules à moteur doit être appréhendée dans son acception la plus large ; ceci inclut les remorques et les semi-remorques, les engins à deux roues motorisés et, d'une façon générale, tout engin d'exploitation à moteur sur lequel il est possible de prendre place, y compris lorsqu'ils sont destinés à circuler dans un lieu privé).

L'établissement contracte avec les entreprises d'assurance de son choix, dans le respect des dispositions du décret n° 98-111 du 27 février 1998. Il doit souscrire des contrats comportant des franchises. Le montant de ces franchises doit être négocié en fonction de chaque situation particulière, de façon à justifier du meilleur rapport entre la prime payée et la part des sinistres restant à la charge de l'établissement.

Les établissements publics qui s'assurent auprès d'une entreprise d'assurance reçoivent de celle-ci un certificat d'assurance prévu par les articles R. 211-21-1 à R. 211-21-7 du code des assurances.

L'obligation d'assurance ne porte que sur la responsabilité civile.

Il en résulte que les dommages susceptibles d'être causés aux véhicules et, de façon générale, aux biens appartenant à l'établissement ne sont pas soumis à l'obligation d'assurance. Ceci étant, l'établissement a la faculté, après appréciation des risques encourus, d'opter pour une couverture de ces risques par une assurance. Cette décision n'est pas soumise à approbation des tutelles. Seule l'étude de risques conditionnera le paiement par le comptable des primes afférentes aux contrats concernés, dès lors qu'elle apportera la preuve de l'intérêt d'assurer le risque.

3.2.5.8. Assurances des exploitations agricoles et des ateliers technologiques

S'agissant des exploitations agricoles et des ateliers technologiques, leur mode de fonctionnement, l'application des usages des professions concernées, en même temps que le fait que leurs activités de production, transformation ou commercialisation ne relèvent pas directement des missions du service public, enfin la nature de droit privé des contrats de travail les liant à leurs personnels entraînent la nécessité de souscrire, pour ce qui les concerne, tous les contrats d'assurance nécessaires à une entreprise privée de même type, qu'il s'agisse de la responsabilité civile, ou des assurances concernant les risques liés aux véhicules, aux bâtiments, aux engins de travaux, aux risques professionnels, etc.

Seules les activités d'enseignement, travaux pratiques, cours, expérimentations, etc. et les risques liés à ces activités, encadrées par les personnels ayant la qualité d'agents de l'État, restent couverts par la responsabilité de l'État dans les conditions ci-dessus étudiées.

3.2.5.9. Dommages causés aux biens des maîtres de stage

Dans le cas de dommages causés par les étudiants, les risques couverts par l'État dans le cadre de sa responsabilité en matière d'enseignement portent uniquement sur les risques de dommages aux personnes, dans le cadre des stages inclus dans la scolarité ou le cycle de formation.

Il en résulte que les dommages aux biens des maîtres de stages, qui pourraient être causés par les étudiants ou stagiaires pendant leurs stages relèvent de la responsabilité civile des parents ou des étudiants.

L'EPNEA pourra se substituer aux intéressés pour souscrire auprès de compagnies d'assurances, des couvertures spécifiques à cet effet, à charge pour les familles ou les étudiants d'en supporter le coût.

Les conventions de stage devront faire état de l'existence de cette couverture et préciser la nature des risques couverts.

Dans le cas de dommages causés par les stagiaires de la formation continue, la seule responsabilité civile personnelle des stagiaires serait alors engagée. Il convient de les en informer afin qu'ils souscrivent éventuellement une assurance personnelle.

Dans le cas particulier des apprentis, ces derniers relèvent du code du travail pour l'ensemble des risques encourus tant par eux que par leur maître d'apprentissage, la relation avec celui-ci étant fixée par un contrat de travail et non par une convention de stage.

3.2.6. Engagement du personnel

S'agissant de personnels rémunérés sur le budget de l'EPNEA, et sous réserve du respect des règles rappelées au titre I (à paraître), ils sont recrutés par l'ordonnateur, conformément à la décision du conseil d'administration et après autorisation de l'autorité de tutelle dans le cadre de l'approbation des décisions budgétaires. Cette décision portant sur l'ouverture des crédits du chapitre 64 devra expressément prévoir des recrutements nouveaux, qui ne constitueraient pas des remplacements sur des emplois déjà existants et prévus au budget.

Sans comporter nécessairement de données nominatives, ces décisions doivent prévoir les conditions générales de recrutement (niveau de qualification, de rémunération, emploi concerné, etc.) et justifier, le cas échéant, des ressources permettant d'en compenser la charge ou d'en justifier l'embauche (conventions de formation professionnelle, de recherche ou d'expérimentation, reversement d'entités constitutives, accueil d'hôtes de passage, crédits de remplacement, etc.).

S'agissant des conditions générales du contrat, il est rappelé qu'elles ne sauraient être moins favorables que celles prévues au code du travail, dont les dispositions s'appliquent obligatoirement, lorsque le contrat particulier ne comporte pas de mesures plus favorables.

L'ordonnateur est seul habilité à signer les contrats d'engagement de personnels de l'ensemble des départements. Dès lors qu'un contrat existe, l'établissement est tenu à toutes les obligations de l'employeur (déclarations obligatoires, paiement des charges sociales et des impôts sur salaires, prestations sociales prévues au contrat, etc.).

Ces dépenses comportent notamment les charges sociales, parts patronales et ouvrières, quel que soit le régime, général ou agricole, les cotisations aux caisses complémentaires notamment IRCANTEC, CAMARCA, etc., les taxes sur salaires et les cotisations à un fonds mutuel d'indemnisation du chômage, s'il a été mis en place.

Les ouvriers de l'exploitation agricole ou de l'atelier technologique relèvent du droit privé, des conventions collectives et du régime social agricole. Il appartiendra donc à l'ordonnateur, en tant qu'employeur, de conduire les négociations salariales prévues à la convention collective, et de représenter éventuellement l'établissement devant les juridictions compétentes (conseil des prud'hommes). L'intéressement éventuel des salariés de l'exploitation ou de l'atelier aux bénéfices dégagés entre dans le champ de ces négociations salariales.

Le paiement des dépenses de personnel intervient, dans le respect des règlements en vigueur, conformément aux règles de la comptabilité publique, sur la base du service fait pour les prestations occasionnelles et peut intervenir à partir du 15 du mois pour les salariés permanents. Le code du travail s'applique, au minimum, lorsque le contrat particulier ne comporte pas de mesures plus favorables.

La loi n° 99-587 du 12 juillet 1999 (article 6) permet l'adhésion des EPNEA aux ASSEDIC, pour la couverture des risques liés aux licenciements de personnels recrutés sur les budgets. A défaut d'adhésion, l'établissement doit faire face, le cas échéant, à toutes les prestations dues aux travailleurs privés d'emplois.

Il peut alors constituer avec d'autres établissements un fonds de péréquation pour la couverture de ces risques, sur la base d'une convention passée entre ces établissements et soumise à l'approbation du conseil d'administration.

3.2.7. Rémunérations accessoires

Le décret n° 81-292 du 27 mars 1981 a défini les modalités de calcul et de versement de telles rémunérations pouvant être liées à la mise en oeuvre de conventions de formation professionnelle continue, et dont l'exécution entraîne une intervention des personnels au-delà de leurs obligations de service.

Ce décret précise en outre que "les crédits nécessaires seront prélevés obligatoirement par les établissements sur les ressources procurées par les conventions (article 7)".

Il fixe en outre les limites d'attributions au bénéfice des personnels de direction, d'intendance, d'administration et de service (articles 4 et 5).

S'agissant des rémunérations basées sur les excédents dégagés par l'exécution des conventions concernées, elles ne peuvent intervenir qu'après réalisation de celles-ci et après délibération du conseil d'administration statuant sur les résultats de l'exercice concerné, et sur les propositions de répartition des rémunérations, présentées par le directeur de l'EPNEA, au titre du budget de l'exercice suivant.

3.2.8. Frais de déplacement

La prise en charge par l'établissement du remboursement des frais de déplacement engagés par les personnels, qu'il s'agisse d'agents appelés à se déplacer à la demande de l'établissement lui-même pour l'exercice de ses missions ou que l'agent soit salarié sur le budget de l'établissement, ne saurait être assurée dans des conditions autres que celles prévues pour les personnels de l'État et de ses établissements publics.

En conséquence, le décret n° 90-437 du 28 mai 1990 modifié et les arrêtés pris pour son application ainsi que la circulaire du 6 novembre 1990, publiée au J.O. du 9 décembre 1990, sont applicables à de tels remboursements.

Dans les conditions prévues par ce décret, l'établissement peut passer des conventions avec les entreprises de transport, agences, compagnies aériennes, pour l'achat des titres de transports, dans la mesure où leur volume le justifie.

Les autorisations d'utiliser les véhicules personnels et les ordres de mission sont établis par l'ordonnateur, qui arrête les états de frais et mandate les remboursements.

Les prises en charges de frais ou remboursements liés à des déplacements à l'étranger doivent se conformer au décret n° 86-416 du 12 mars 1986 et à l'instruction de la comptabilité publique n° 91-35-b1-03 du 15 mars 1991.

Les remboursements de frais de déplacements aux étudiants ne sont possibles que s'ils se rapportent à un déplacement effectué pour l'exécution du service public, lorsqu'il y a impossibilité pour l'établissement de fournir le moyen de déplacement nécessaire. Il s'agit, par exemple, du déplacement d'étudiants dans leurs véhicules pour des visites d'entreprises, sur autorisation préalable du chef d'établissement, et sous réserve de la couverture des véhicules par une assurance, dans les mêmes conditions que celles imposées pour un agent, couverture dont il lui appartient de s'assurer.

Dans ce cas les remboursements doivent intervenir sur les mêmes bases que celles appliquées pour les personnels, et fixées par le décret du 28 mai 1990 précité.

3.2.9. Partenariat

Les conventions établies dans le cadre d'opérations de partenariat (voir supra paragraphe 2.2.11. du présent chapitre), sont transmises à l'agent comptable.

3.2.9.1. Coopération internationale

Examinées au paragraphe 2.2.12. du présent chapitre, à propos des opérations de recettes, les opérations de coopération internationale, qu'il s'agisse de coopération à caractère pédagogique ou à caractère technique ou technologique, font également l'objet de contrats ou conventions approuvés par le conseil d'administration et communiqués à l'agent comptable.

3.2.9.2. Dépenses informatiques

Suivant l'avis du Conseil national de la comptabilité (CNC), réuni en assemblée plénière le 9 janvier et le 29 janvier 1987, il convient de considérer les différentes dépenses en matière d'informatique de la manière suivante :

3.2.9.3. Logiciels créés dans l'établissement et destinés à être commercialisés

Les dépenses engagées pour l'étude préalable doivent être inscrites dans les charges de l'exercice au cours duquel elles sont engagées et, par conséquent, ne peuvent pas être rattachées avec exactitude au coût du projet en cours d'individualisation.

Les frais d'analyse fonctionnelle sont généralement exclus du coût de production du projet en cours.

Les frais d'analyse organique, de programmation, de tests et les jeux d'essais sont toujours compris dans le coût de production du projet en cours.

Les frais de documentation sont normalement inclus dans le coût de production du projet.

Les frais postérieurs à la phase de production du projet (formation de l'utilisateur et suivi du logiciel) ne sont pas inclus dans le coût de production du logiciel et doivent être enregistrés dans les charges de l'exercice au titre duquel ils ont été engagés.

3.2.9.4. Logiciel acquis par l'établissement et destiné à usage commercial

S'il est destiné à servir de façon durable, il constitue normalement un élément incorporel de l'actif immobilisé.

Toutefois, certains logiciels de peu de valeur ou dont la consommation est très rapide peuvent être considérés comme consommables au titre de l'exercice où ils ont été acquis, et par conséquent ne pas être classés dans les immobilisations incorporelles.

Le coût d'acquisition d'un logiciel constituant une immobilisation incorporelle s'obtient en additionnant le prix d'achat aux divers frais accessoires, liés directement ou indirectement à l'acquisition pour la mise en état d'utilisation et d'exploitation.

3.2.9.5. Logiciel créé dans l'établissement et destiné à usage interne

Mêmes modalités que pour les logiciels créés dans l'établissement et destinés à être commercialisés. Sont à classer dans cette catégorie les travaux confiés à un tiers pour la création d'un logiciel destiné à un usage interne.

3.2.9.6. Logiciel acquis et destiné à usage interne

Il est inscrit en immobilisations incorporelles lorsqu'il est destiné à servir de façon durable à l'activité de l'établissement.

La durée d'amortissement est fixée en prenant en considération la probabilité raisonnable de la date à laquelle le logiciel cessera de répondre aux propres besoins de l'établissement et compte tenu de l'évolution technique prévisible de ce logiciel.

3.3. LIQUIDATION

3.3.1. Définition

La liquidation des dépenses constitue la deuxième phase de la procédure d'exécution des dépenses.

Elle a pour objet de vérifier la réalité de la dette de l'établissement et d'arrêter le montant de la dépense (article 30 1er paragraphe du décret du 29 décembre 1962 modifié).

Elle comporte deux opérations :

- la constatation du service fait ;
- la liquidation proprement dite.

La constatation du service fait et la liquidation proprement dite interviennent tantôt simultanément, tantôt l'une après l'autre, la constatation précédant normalement et logiquement la liquidation. Mais elles sont étroitement liées au point qu'il est souvent difficile de les distinguer.

3.3.2. Constatation du service fait

Cette opération consiste à établir l'existence juridique, la réalité de la dette de l'établissement. L'engagement de la dépense n'avait pas rendu l'établissement débiteur : il constituait seulement l'acte préalable à la naissance de la dette.

Il s'agit maintenant de constater que cette dette est bien née, et pour cela de s'assurer que la personne, avec laquelle l'établissement a traité ou à l'égard de laquelle il s'est engagé, a bien accompli, dans les conditions prévues, les obligations qui lui étaient imposées. C'est en effet l'accomplissement de ces obligations qui fait naître la dette à la charge de l'établissement. Celui-ci, par exemple, n'est débiteur du montant des travaux prévus par un marché que si l'entrepreneur a effectué les prestations qui lui étaient demandées.

La constatation du service fait constitue donc un élément essentiel de la procédure d'exécution.

Elle se matérialise par l'indication sur la facture ou le mémoire, d'une mention certifiant la réception des biens ou l'exécution des services, mention signée par l'agent habilité à cet effet par l'ordonnateur, généralement le délégataire de l'engagement correspondant.

Toutefois, et pour tenir compte des lois et usages des cocontractants, certains assouplissements à la règle du service fait ont été admis et ne nécessitent donc pas d'accord préalable, et ce en matière de :

- locations immobilières (paiement par avance du loyer) ;
- fournitures d'eau, de gaz, d'électricité (abonnements et avances sur consommations) ;
- abonnements à des revues et périodiques ;
- primes d'assurances ;
- abonnements téléphoniques ;
- avances sur frais de mission et sur traitement ;
- avances sur marchés ;
- contrats de maintenance de matériel, notamment informatique (redevances de locations trimestrielles, semestrielles ou annuelles à terme à échoir – forfait correspondant à l'acquisition d'un droit d'usage auquel s'ajoutent des redevances à terme à échoir rémunérant la maintenance du matériel), dans la mesure où ces contrats ouvrent à l'établissement un droit à prestation de la part du cocontractant ;
- versement d'arrhes en vue de la réservation de salles de réunions ou de chambres d'hôtel (l'acte de réservation constitue en lui-même un service rendu à l'établissement qui a la garantie de voir mises à sa disposition ces salles ou chambres) ;
- règlement des frais liés à l'organisation de voyages, pour le compte de l'établissement, par des organismes de voyages soumis aux dispositions de la loi n° 92-645 du 13 juillet 1992 et de son décret d'application n° 94-490 du 15 juin 1994 ;
- achats de tickets-route d'essence ou formules équivalentes pour les véhicules de service (la délivrance des formules précitées est assimilable à une prestation effectuée dans la mesure où l'établissement a dès lors la garantie de voir mis à sa disposition le moment venu le carburant nécessaire aux déplacements des véhicules de service).

Dans tous les autres cas, lorsque les établissements seront dans l'impossibilité d'imposer à leurs cocontractants la règle du paiement après service fait, et qu'un assouplissement à cette règle leur paraîtra justifié, il leur appartiendra de saisir la direction générale de la comptabilité publique (Bureau 5B) d'une demande en ce sens.

3.3.3. Liquidation proprement dite

Cette deuxième opération correspond à la nécessité de calculer exactement le montant de la dette de l'établissement et de s'assurer qu'elle est bien exigible. Elle aboutit à la détermination exacte de la somme due par l'établissement. Il s'agit donc, en fait, d'un calcul.

Cette procédure implique notamment, outre la constatation du service fait, la vérification que la dette n'a pas été éteinte en totalité ou en partie par un paiement antérieur ou qu'elle n'a pas été frappée de prescription.

Elle se matérialise par la mention "bon à payer", et l'indication de l'imputation budgétaire et analytique et éventuellement du numéro d'inventaire comptable s'il s'agit d'un investissement ou extra comptable s'il s'agit de petit matériel. Cette mention est signée par le délégataire désigné à cet effet par l'ordonnateur, ou par l'ordonnateur lui-même s'il n'a pas donné délégation pour la liquidation.

3.3.4. Pouvoir de liquider les dépenses

L'ordonnateur ou ses délégués sont seuls habilités à liquider les dépenses de l'établissement, conformément au principe de la séparation des fonctions d'ordonnateur et de comptable. Toutefois, l'agent comptable peut être chargé de procéder à certaines liquidations lorsque celles-ci ont été autorisées par l'ordonnateur.

Cette dérogation doit être approuvée par le ministre chargé du budget.

3.3.5. Modalités de la procédure de liquidation

3.3.5.1. Délais

En règle générale, qu'elle soit effectuée d'office (traitements) ou sur la demande des créanciers, la liquidation des dépenses et leur ordonnancement doivent intervenir avant la clôture de l'exercice auquel elles sont imputables, en application de la règle de la constatation du service fait.

Toutefois, il existe certains cas particuliers pour lesquels l'exercice d'imputation des dépenses est ainsi déterminé :

Pour les acquisitions immobilières :

- lorsqu'il y a eu adjudication publique, par la date du jugement ou du procès verbal d'adjudication ;
- lorsqu'il y a eu expropriation non suivie de convention amiable ou cession amiable sans accord sur le prix, par la date de la décision en vertu de laquelle a été fixé le montant de l'indemnité.

Pour les loyers, par la date du jour précédant l'échéance de chaque terme. Ainsi, le mandatement du terme arrivant à échéance le 1er janvier 1993 doit être imputé à l'exercice 1992, tandis que le mandatement du à échéance du 2 janvier 1993 est imputé à l'exercice 1993.

Pour les travaux ou fournitures, par la date de la réception ou de la constatation des opérations ouvrant droit à paiement.

Pour permettre aux établissements d'imputer à chaque exercice les charges qui lui incombent, il est donc recommandé de rappeler, dans les premiers jours de janvier, aux entrepreneurs et fournisseurs, la production des décomptes ou mémoires des travaux, livraisons et services rendus jusqu'au 31 décembre.

Pour les dettes qui ont fait l'objet de transactions, par la date de la transaction conclue avec le créancier.

Pour les condamnations prononcées contre l'établissement, par la date de la décision de justice devenue définitive ou de l'acte administratif d'acquiescement si la décision de justice n'est pas définitive.

Pour les restitutions de sommes indûment portées en recettes au budget de l'établissement, par la date d'origine de la recette indûment perçue.

3.3.5.2. Liquidation à la clôture de l'exercice

A défaut de production par les créanciers des justifications établissant leurs droits, l'ordonnateur a la possibilité de procéder, à la clôture de l'exercice, 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 un caractère évaluatif vise à déterminer les résultats les plus conformes possibles à la gestion annuelle de l'établissement.

Cette liquidation provisoire basée sur des prix de commandes, des devis ou autres éléments en la possession de l'ordonnateur est immédiatement ordonnancée au profit de l'agent comptable au vu d'un état récapitulatif certifié.

L'agent comptable prend alors en charge cet état, en constatant son montant au crédit du compte 448 "charges à payer", en contrepartie des imputations aux comptes de charges intéressés.

L'apurement de ce compte de tiers intervient au cours de la gestion suivante, après production des pièces justificatives nécessaires à cette liquidation par le fournisseur concerné. Les écarts éventuels feront l'objet de titres de recettes ou de mandats complémentaires, selon le sens de ces écarts.

3.3.5.3. Production des pièces justificatives

La constatation du service fait et la liquidation sont concrétisées par des pièces justificatives. Celles-ci doivent établir la réalité du service fait et les droits des créanciers.

Ces pièces sont produites à l'agent comptable à l'appui des ordres de dépenses (cf. titre III - chapitre 4- liste des pièces justificatives à produire à l'appui des ordres de dépenses).

3.4. ORDONNANCEMENT

3.4.1. Définition

L'ordonnancement des dépenses :

- constitue la troisième phase de la procédure d'exécution des dépenses ;
- a pour objet de permettre au créancier de l'établissement de percevoir la somme qui lui est due ;
- se trouve défini par l'article 31 du décret du 29 décembre 1962 modifié comme l'acte administratif donnant, conformément aux résultats de la liquidation, l'ordre de payer la dette de l'organisme public ;
- revêt un caractère préalable au paiement, sous réserve d'exceptions explicitées ci-après (paiements sans ordonnancement préalable par l'agent comptable ou par le régisseur).

3.4.2. Pouvoir d'ordonner les dépenses

L'ordre de payer est donné à l'agent comptable par l'ordonnateur, après liquidation de la dépense.

3.4.3. Modalités de la procédure d'ordonnancement des dépenses

3.4.3.1. Délivrance des ordres de dépenses

L'ordonnancement se traduit par la délivrance par l'ordonnateur d'un ordre de dépense établi au nom d'un ou de plusieurs créanciers.

Les ordres de dépenses sont établis après exécution des services, travaux, prestations ou livraisons de fournitures donnant naissance à la créance sur l'établissement.

Ils ne peuvent être émis que dans la limite des crédits ouverts pour le règlement des dépenses correspondantes.

3.4.3.2. Règle générale en matière de délais

"Toutes les dépenses doivent être liquidées et ordonnancées au cours de l'exercice auquel elles se rattachent. Toutefois au début de chaque exercice, l'ordonnateur dispose d'un délai de deux mois pour émettre les ordres de dépenses correspondant aux services faits au cours de l'exercice précédent" (article 169 du décret du 29 décembre 1962).

En outre, à l'exception des denrées alimentaires, chaque ordre de dépense doit être établi dans un délai de 35 jours après la production par le créancier de la facture ou du mémoire sous peine de faire supporter à l'établissement des intérêts moratoires en vertu des dispositions des articles 178, 178 bis et 186 quater du code des marchés publics.

En ce qui concerne les achats de denrées alimentaires, le paiement doit intervenir dans les délais prévus à l'article 178 ter du code des marchés publics (cf. supra § 3.2.2.1.).

Le délai de 35 jours court à compter du jour de la réception de la facture ou du mémoire par l'EPNEA.

3.4.3.3. Prescription des créances sur l'établissement

A l'inverse de la prescription extinctive des créances de l'établissement sur les tiers, la prescription acquisitive s'applique aux dettes de l'établissement à l'égard des tiers. Toutefois, le régime actuel institué par la loi n° 68-1250 du 31 décembre 1968 - J.O. du 3 janvier 1969 - donne une protection efficace aux créanciers des établissements publics tout en assurant l'apurement des dettes de ces organismes dans un délai raisonnable.

Les règles relatives à la prescription des créances sur l'État, les collectivités territoriales et les établissements publics, sont fixées par la loi du 31 décembre 1968 précitée, qui a abrogé les articles 9, 9 bis, et 10 de la loi modifiée du 29 janvier 1831 instituant la "déchéance quadriennale". Ces règles sont commentées dans l'instruction d'application de la direction de la Comptabilité publique n° 69-99-B du 8 septembre 1969.

La loi du 31 décembre 1968 a été conçue en tenant largement compte des principales règles dégagées par la jurisprudence administrative depuis 1831.

Aux termes de l'article 1er de ce texte, sont prescrites, au profit de l'État, des collectivités territoriales et des établissements publics dotés d'un comptable public, sans préjudice des déchéances particulières édictées par la loi et sous réserve des dispositions de ladite loi, toutes créances qui n'ont pas été payées dans un délai de quatre ans à partir du premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis. Toutefois, en son article 4, la loi précise qu'elle ne s'applique pas aux dépôts et consignations qui sont soumis à la prescription trentenaire.

Les nouvelles dispositions, en tant qu'elles concernent les établissements publics dotés d'un comptable public, sont résumées ci-après.

La protection des créanciers, telle qu'elle résultait des textes antérieurs, est renforcée par des dispositions d'un caractère très libéral qui sont au nombre de quatre.

La première concerne le délai de prescription.

L'article premier de la loi fixe le point de départ du délai de quatre ans au premier jour de l'année suivant celle au cours de laquelle les droits ont été acquis. Il s'ensuit que le délai de prescription varie de quatre à cinq ans, selon que le droit à créance est acquis en début ou en fin d'année.

La deuxième concerne l'ouverture plus large des cas interruptifs du délai de prescription. Ces cas, énumérés à l'article 2 de la loi, visent :

- la demande de paiement ou la réclamation écrite ;
- le recours juridictionnel ;
- la communication écrite d'une administration concernant le fait générateur, l'existence, le montant ou le paiement de la créance. Ce cas interruptif couvre, notamment, les correspondances échangées entre ordonnateurs et comptables, avant la mise en paiement de la créance.
- l'émission d'un moyen de règlement.

Il faut noter que l'énumération précise des causes d'interruption a permis d'abandonner la notion abstraite du "fait de l'administration" qui constituait l'un des deux cas interruptifs de la déchéance prévus par l'article 10 de la loi modifiée du 29 janvier 1831.

La troisième concerne l'institution des causes de suspension du délai de prescription, qui sont au nombre de deux :

- le créancier ne peut pas agir en raison d'une incapacité ou d'un cas de force majeure, ou n'a pas connaissance de l'existence de la créance (article 3 de la loi du 31 décembre 1968 précitée) ;
- la créance est frappée d'opposition (article 5 de la loi du 31 décembre 1968 précitée).

Enfin, la quatrième offre la possibilité aux organismes débiteurs de relever de la prescription des créanciers dignes d'intérêt. Cette procédure est prévue à l'article 6 de la loi du 31 décembre 1968 précitée, 2ème et 3ème alinéas.

S'agissant de l'apurement des dettes de l'établissement, les impératifs d'ordres budgétaire et comptable ont conduit à retenir les règles suivantes :

- le point de départ du délai est fixé au premier jour de l'année, afin de permettre la computation des délais par année civile ;
- la loi confère un caractère obligatoire à la prescription, en disposant que les autorités administratives ne peuvent renoncer à opposer la prescription (article 6 de la loi du 31 décembre 1968 précitée, 1er alinéa) ;
- la renonciation à la prescription, prévue au 3ème alinéa de l'article 6 précité est subordonnée à une délibération du conseil chargé de l'établissement laquelle doit être motivée et adoptée par l'autorité compétente pour approuver le budget de l'établissement.

S'agissant du contrôle de la prescription par l'agent comptable, conformément aux dispositions de l'article 13 du règlement général sur la comptabilité publique, le dossier de mandatement qui lui est remis par l'ordonnateur doit faire apparaître :

- l'année au cours de laquelle les droits du créancier ont été acquis ;
- le cas échéant, le fait interruptif de la prescription et l'année au cours de laquelle il est intervenu ;
- le fait suspensif, l'année au cours de laquelle il est intervenu ainsi que celle où il a pris fin.

Ce dossier doit également comporter l'extrait de la délibération prise par le conseil d'administration et approuvée par l'autorité compétente pour approuver le budget de l'EPNEA, dans le cas de la renonciation à la prescription.

3.4.3.4. Recours des créanciers en cas de refus d'ordonnancement

Lorsque les autorités qualifiées de l'établissement ne donnent pas suite aux demandes de règlements dont elles sont saisies, les créanciers ne peuvent pratiquer d'opposition sur les sommes dues par l'établissement. Les deniers des établissements publics sont en effet insaisissables (article 35 de la loi n° 50-128 du 8 août 1950).

Dans une telle situation, les créanciers ont la possibilité de s'adresser au ministre de tutelle.

3.4.4. Caractéristiques des ordres de dépenses

3.4.4.1. Indications obligatoires

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

Ils énoncent l'exercice, le chapitre d'imputation et le compte par nature. Ils indiquent l'objet de la dépense, la référence de l'engagement, le mode de règlement, les pièces justificatives produites, le montant de la dépense arrondi au centime inférieur et, dans le cas où une retenue est prescrite par l'ordonnateur, la somme nette revenant au créancier.

Ils doivent porter les nom, prénom ou raison sociale et l'adresse du ou des créanciers ainsi que le numéro de compte bancaire ou postal à créditer afin de permettre à l'agent comptable de s'assurer de leur identité et de leur capacité juridique et de le mettre en mesure d'effectuer un paiement libératoire pour l'établissement. Toutefois l'adresse du créancier n'a pas à être mentionnée lorsque les ordres de dépenses sont établis pour le règlement de traitements et salaires du personnel.

Doivent être précisés, le nom et la qualité du créancier réel (auteur du service fait) et non pas le nom et la qualité de ses ayants droits ou de ses représentants.

En conséquence, il convient d'indiquer sur les ordres de dépenses le nom de la personne morale ou physique créancière suivi, le cas échéant, de la mention inscrite par l'ordonnateur ou par l'agent comptable : " les héritiers", M. X... mandataire, représentant légal..."

3.4.4.2. Arrêtés

Les établissements publics appliquent les dispositions du décret n° 58-1030 du 28 octobre 1958 (J.O. du 1er novembre 1958) aux termes duquel les ordres de dépenses de l'État sont arrêtés, soit en toutes lettres, soit en chiffres imprimés au moyen d'appareils donnant des garanties au moins égales à celles de l'inscription en toutes lettres.

L'arrêté en lettres ou en chiffres protégés n'est plus exigé sur les ordres de dépenses établis à l'aide de moyens mécanographiques, parmi lesquels figure la machine à écrire (cf. circulaire du ministère de l'économie et des finances du 18 septembre 1961 relative à l'unification des modèles d'imprimés à utiliser pour le mandatement des dépenses de l'État publiée au J.O. du 5 novembre 1961) et donc à fortiori l'informatique.

En revanche, un tel arrêté continue à s'imposer dans les cas où il convient de prévenir toute incertitude ou risque d'erreur.

Il en est ainsi notamment lorsque le document est rédigé manuscritement ou que, établi à l'aide d'une machine à écrire, il ne comporte que l'indication de la somme à payer sans aucun décompte ou arrêté de liquidation sur la ou les pièces justificatives correspondantes.

3.4.4.3. Les précomptes et retenues

Les ordres de dépenses mentionnent, le cas échéant, la nature et le montant des précomptes et retenues, dans les conditions prévues par la circulaire du 18 septembre 1961 précitée.

Il est rappelé que, par "précompte", il faut entendre l'opération qui consiste, pour l'ordonnateur, à déduire d'office une somme sur le montant de celle due au créancier (par exemple les cotisations de sécurité sociale à la charge des personnels de l'établissement, les déductions faites à titre de pénalités infligées aux titulaires de marchés en cas de retard dans l'exécution des prestations).

Par "retenue", il faut entendre l'opération qui consiste, au stade de l'agent comptable, à opérer un prélèvement sur la somme mandatée (par exemple, à titre de trop-perçus antérieurs ayant donné lieu à l'émission d'un ordre de reversement). Ce dernier prélèvement est effectué soit d'après les indications de l'ordonnateur explicitées sur l'ordre de dépense, soit à l'initiative de l'agent comptable.

Les précomptes et retenues ne doivent pas être confondus avec les oppositions, dont il est traité ci-après.

3.4.4.4. Enregistrement et présentation

Les ordres de dépenses portent un numéro d'ordre d'une série unique par exercice, commencée au n° 1. Elle est unique au niveau de l'EPNEA, toutes divisions confondues.

Ils sont signés par l'ordonnateur.

Les ordres de dépenses, classés dans l'ordre croissant des numéros de comptes sont inscrits sur des bordereaux journaux des mandatements émis en double exemplaire dont le premier est conservé par l'ordonnateur pour constituer le journal des ordres de dépenses et le second adressé à l'agent comptable avec les ordres de dépenses et les pièces justificatives réglementaires.

Les ordres de virement et avis de crédit récapitulés sur les bordereaux de règlements respectifs ainsi que les ordres de paiement éventuels sont également joints à l'envoi, sauf si un système d'informatisation intégrée en prévoit l'édition chez l'agent comptable ou si la transmission sur support magnétique est faite à destination de la Banque de France.

3.4.4.5. Ratures ou surcharges

Lorsqu'un ordre de dépenses comporte des ratures ou surcharges, l'agent comptable peut demander à l'ordonnateur d'approuver par une nouvelle signature les rectifications apportées, sauf lorsque celles-ci portent sur des indications ou mentions d'ordre telles que le numéro du titre de paiement, la désignation de l'exercice, l'intitulé du chapitre, pourvu que les mentions biffées ou surchargées le soient d'une manière claire et lisible.

Les modifications apportées aux sommes en chiffres doivent être effectuées de telle sorte que les indications primitives restent lisibles.

3.4.4.6. Remplacement d'un ordre de dépenses adiré

En cas de perte d'un ordre de dépenses, il en est délivré un duplicata au vu d'une déclaration motivée de la partie intéressée et d'un certificat du comptable attestant que le mandat n'a été acquitté ni par lui ni pour son compte. La déclaration de perte et l'attestation de non-paiement sont jointes au duplicata délivré par l'ordonnateur qui conserve les copies certifiées de ces pièces.

3.4.5. Pièces justificatives

3.4.5.1. Objet

Les pièces justificatives sont destinées à être produites à l'appui des ordres de dépenses afin d'établir la réalité du service fait et le montant des droits des créanciers.

3.4.5.2. Nomenclature

En application de l'article 178 du décret portant règlement général sur la comptabilité publique, les pièces justificatives font l'objet d'une nomenclature établie par le ministre chargé du budget et produite en annexe à la présente instruction (cf. titre III chapitre 4).

Les opérations non prévues dans la nomenclature doivent être justifiées de la même façon que les opérations avec lesquelles elles ont le plus d'analogie ou, éventuellement, d'après les instructions particulières du ministre chargé du budget.

3.4.5.3. Réception des mémoires et factures

Lorsque les mémoires ou factures sont établis en plusieurs exemplaires, chacun des exemplaires autres que l'original doit être revêtu par l'entrepreneur ou le fournisseur de la mention "duplicata". L'original est seul produit au soutien de l'ordre de dépenses.

3.4.5.4. Mentions portées sur les pièces justificatives

- les mentions à l'initiative des créanciers concernent le nom et l'adresse des créanciers, la date d'exécution des services ou de livraison des fournitures, le décompte des sommes dues (nature des fournitures ou services, quantités, prix unitaire, montant à payer) et un arrêté.

Les pièces justificatives originales sont arrêtées soit en toutes lettres, soit en chiffres imprimés au moyen d'appareils donnant des garanties au moins égales à celles de l'inscription en toutes lettres.

Toutefois, sur les mémoires ou factures, l'arrêté en lettres ou en chiffres protégés et la signature de l'entrepreneur ou du fournisseur ne sont pas exigés lorsque ces documents portent l'indication imprimée de l'entreprise ou du fournisseur et si le règlement est effectué par virement à un compte ouvert à son nom.

- mentions à l'initiative des services de l'établissement

Les factures et mémoires doivent être revêtus de leur date d'arrivée à l'établissement ainsi que d'une mention certifiant la réception des biens ou l'exécution des services.

Lorsqu'il s'agit de fournitures non fongibles, mention doit être faite sur les factures du numéro d'inscription à l'inventaire comptable ou extra-comptable.

Les mentions de certification de service fait ou d'inscription au registre d'inventaire peuvent être signées par des agents habilités à cet effet par l'ordonnateur.

- le visa de l'ordonnateur

Les pièces justificatives des dépenses doivent être revêtues du visa de l'ordonnateur.

Lorsque, en raison de leur nombre, les pièces justificatives sont récapitulées sur des états ou relevés, seuls ces documents sont visés par l'ordonnateur.

Le visa de l'ordonnateur sur ces pièces justificatives peut résulter de l'apposition d'un timbre sec ou d'un cachet.

3.4.5.5. Cas où des renseignements complémentaires sont nécessaires

Dans tous les cas où les énonciations contenues dans les pièces produites par l'ordonnateur ne sont pas suffisamment précises, l'agent comptable peut demander des explications supplémentaires.

Celles-ci peuvent résulter de copies de correspondances, notes, rapports ou attestations certifiés ou délivrés par l'ordonnateur.

3.4.5.6. Pièces justificatives présentant des ratures, altérations ou surcharges

Les pièces justificatives qui présentent des ratures, altérations ou surcharges ne peuvent être admises sans une approbation, dûment signée par le créancier. Il en est de même de tous renvois ayant pour objet d'ajouter des énonciations omises. Les modifications apportées aux sommes en chiffres doivent être effectuées de telle sorte que les indications primitives demeurent lisibles.

Toutefois et conformément aux dispositions de la circulaire du 18 septembre 1961 déjà citée, l'ordonnateur fait procéder d'office à la rectification des erreurs matérielles de calcul constatées sur les mémoires ou factures. Il porte, à cet effet, en regard de chacune d'elles, la mention suivante "erreur de calcul à déduire (ou à ajouter), F...".

Les rectifications ainsi opérées sont ensuite récapitulées au bas du mémoire ou de la facture, immédiatement en dessous de cette récapitulation, l'ordonnateur porte la mention suivante, suivie de sa signature : "arrêté à la somme de..." (en lettres ou en chiffres indestructibles) "compte tenu des rectifications indiquées ci-dessus".

Les créanciers doivent être avisés des rectifications ainsi opérées. En aucun cas, les rectifications d'office ne peuvent porter sur les éléments du décompte (quantité et prix).

3.4.5.7. Catégories de dépenses obéissant à des règles particulières

Les décomptes portant liquidation des traitements et salaires doivent comporter tous renseignements permettant à l'agent comptable de contrôler leur exactitude et l'application des textes généraux ou particuliers régissant le personnel de l'établissement.

En cas de paiement d'acomptes, le premier ordre de dépense doit être appuyé des pièces constatant les droits des créanciers au règlement de ces acomptes conformément à la réglementation.

Les ordres de dépenses ultérieurs ainsi que celui afférent au paiement du solde doivent rappeler les pièces déjà produites à l'appui des paiements précédents. Ils sont eux-mêmes appuyés des justifications complémentaires constatant les droits des créanciers dans la mesure où ceux-ci n'ont pas été précédemment justifiés.

Lorsque conformément aux dispositions fixant le régime des garanties exigées des titulaires des marchés, ces derniers ont été astreints par les cahiers des charges à constituer de telles garanties dès le début de l'exécution du marché, les justifications correspondantes doivent être produites à l'appui du premier ordre de dépenses émis à leur profit.

3.4.5.8. Seuil en dessous duquel la production d'une facture n'est pas exigée

Conformément au décret n° 80-393 du 2 juin 1980 modifié, et à l'arrêté du 27 février 1989 :

- la production de mémoires ou de factures pour le paiement de travaux, fournitures ou services effectués pour le compte de l'État et des établissements publics qui en dépendent n'est pas exigible pour les dépenses qui n'excèdent pas 1 500 F dans leur totalité ;
- le détail des travaux, fournitures ou services est alors indiqué dans le corps même de l'ordonnance ou du mandat émis au nom du créancier s'il s'agit d'une dépense faisant l'objet d'un ordonnancement préalable, ou sur la quittance délivrée par le prestataire, s'il s'agit d'une dépense payée par régie d'avance ;
- Toutefois, cette mesure de simplification n'est pas applicable aux prestations effectuées pour le compte d'organismes ou services publics redevables de la TVA.

3.4.6. Transmission à l'agent comptable des ordres de dépenses et des pièces justificatives

Les ordres de dépenses sont établis, récapitulés, sur le bordereau journal des mandatements émis et adressés à l'agent comptable dans les conditions précisées au paragraphe 3.4.4. supra.

Si un ordre de dépenses, 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 ordre de dépenses complémentaire traité dans les mêmes conditions que l'ordre de dépenses initial et portant référence à ce dernier.

3.4.7. Procédures rectificatives

3.4.7.1. Ordre de reversement

Lorsque l'ordre de dépenses a été émis pour une somme supérieure aux droits du créancier, et qu'il y a eu prise en charge par le comptable, 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 à l'ordre de dépenses erroné est établi. Il est numéroté dans une série unique commencée au n° 1. 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 budgétaire qui avait primitivement supporté la dépense par le débit du compte de tiers précédemment crédité, lors de la prise en charge de l'ordre de dépenses si le mandat n'a pas encore été payé, ou par le débit du compte de tiers approprié pour effectuer la prise en charge de l'ordre de reversement dans le cas contraire.

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 portant sur la même imputation budgétaire.

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 ordre de recettes, au titre du chapitre budgétaire intéressé. L'ordre est adressé à l'agent comptable à l'appui du bordereau d'émission des ordres de recettes de la série normale.

La contrepartie du crédit au compte de produit est inscrite à la subdivision appropriée du compte de tiers ayant enregistré la dette initiale si le mandat n'a pas été payé, ou au compte de tiers approprié dans le cas contraire.

La régularisation intervenant après la clôture de l'exercice ne donne pas lieu à rétablissement de crédits.

3.4.7.2. Réimputations

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.

L'ordonnateur établit en double exemplaire, par duplication, un certificat de réimputation.

Les deux exemplaires du certificat de réimputation sont adressés à l'agent comptable pour justifier l'écriture rectificative.

Aucun changement d'imputation ne peut être effectué après la clôture définitive de l'exercice.

3.5. PAIEMENT

3.5.1. Définition

Le paiement des dépenses publiques constitue la dernière opération de la procédure d'exécution des dépenses.

« C'est l'acte par lequel l'organisme public se libère de sa dette » (article 33 Ier alinéa du décret du 29 décembre 1962).

Ce n'est pas pour autant une simple opération de caisse car le rôle du comptable déborde largement la notion de sortie des fonds en raison de la nature et de la portée des contrôles qu'il doit effectuer.

3.5.2. Contrôles de l'agent comptable

Les opérations de contrôle sont d'autant plus importantes qu'elles sanctionnent la responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable. Les paiements irréguliers restent à sa charge.

L'agent comptable assume en effet une double responsabilité :

- une responsabilité de payeur ;
- une responsabilité de caissier.

3.5.2.1. Responsabilité de payeur

Comme payeur, l'agent comptable doit s'assurer, sous sa responsabilité :

- de la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ;
- de l'exacte imputation des dépenses aux chapitres qu'elles concernent selon leur nature et leur objet ;
- de la disponibilité des crédits ;
- de la validité de la créance.

Ce dernier contrôle porte à la fois sur :

- la justification du service fait ;
- l'exactitude des calculs de liquidation ;
- l'intervention préalable des contrôles réglementaires prévus pour chaque catégorie de dépenses ;
- la production des justifications ;
- l'application des règles de prescription et de déchéance (cf. supra paragraphe 3.4.3.3.).

Le contrôle de la validité de la créance conduit l'agent comptable à s'assurer dans tous les cas de l'exacte observation des lois et règlements exigés par l'article 27 du règlement général de comptabilité publique.

Ainsi, la vérification des calculs de liquidation porte non seulement sur leur exactitude mais encore sur leur conformité à la réglementation.

3.5.2.2. Responsabilité de gestionnaire de fonds

En tant que caissier, l'agent comptable doit s'assurer de la disponibilité des fonds et procurer un acquit libératoire à l'établissement.

Conformément aux dispositions de l'article 35 du règlement général, le paiement d'une dépense est libératoire lorsqu'il intervient :

- selon l'un des moyens de paiement prévus à l'article 34 de ce règlement, à savoir par remise d'espèces, de chèques, par mandat postal, par virement bancaire ou postal ;
- au profit du véritable créancier ou de son représentant qualifié.

3.5.3. Sanction des contrôles

Après avoir procédé aux opérations de contrôle, l'agent comptable est en mesure de déterminer s'il peut effectuer le paiement de la dépense en sauvegardant à la fois sa responsabilité personnelle et les droits de l'établissement.

Les vérifications lui permettent en effet de décider s'il doit accepter de payer la dépense ou refuser d'effectuer le règlement.

3.5.3.1. Visa des ordres de dépenses

Lorsque les contrôles exercés n'ont fait apparaître aucune irrégularité l'agent comptable procède au "visa" de la dépense.

C'est cette formalité qui permettra de passer à la phase finale de l'opération de paiement, c'est-à-dire la remise au créancier des sommes qui lui sont dues.

Il est concrétisé par l'apposition sur l'ordre de dépense de la formule : "vu, bon à payer".

Ce visa signifie que la dépense a été vérifiée, que la vérification s'est avérée satisfaisante, et qu'il peut être procédé à la prise en charge et au paiement de l'ordre de dépenses.

3.5.3.2. Suspension de paiement et réquisition de paiement

Seul l'ordonnateur de l'établissement peut réquisitionner l'agent comptable. De plus, ce droit ne peut être exercé qu'après que le comptable ait suspendu le paiement de la dépense.

La suspension de paiement est effectuée à la seule initiative du comptable.

En vertu des dispositions du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, les comptables publics suspendent le paiement des dépenses lorsque les contrôles leur incombant ont révélé des irrégularités ou lorsqu'ils ont pu établir que les certifications délivrées par l'ordonnateur sont inexactes.

Ces contrôles portent nécessairement sur :

- la qualité de l'ordonnateur ou de son délégué ;
- la disponibilité des fonds ;
- l'existence et la disponibilité des crédits ;
- l'imputation budgétaire de la dépense ;
- le caractère libératoire du règlement ;
- la validité de la créance : justification du service fait, exactitude des calculs de liquidation, production des justifications ;
- l'application des règles de prescription et de déchéance.

S'agissant de la production des justifications, le comptable suspend le paiement dès lors qu'il constate l'absence, l'insuffisance ou le caractère irrégulier en la forme des pièces justificatives prévues à la nomenclature (cf. titre III-chapitre 4).

L'agent comptable ne peut subordonner ses actes de paiement à une appréciation de l'opportunité des décisions prises par l'ordonnateur. Il ne peut soumettre les mêmes actes qu'au contrôle de régularité qu'impose l'exercice de sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

Si la vérification ou le contrôle opéré par le comptable aboutit à la constatation d'une erreur de liquidation, celui-ci se trouve placé dans l'un des cas de suspension rappelés ci-dessus. Toutefois, il conviendra au préalable d'en avertir sans formalisme l'ordonnateur, une solution amiable pouvant dans la majorité des cas être trouvée.

La procédure de suspension de paiement doit respecter des principes de fond et de forme, étant avant tout destinée à permettre à l'ordonnateur soit de rectifier une erreur, soit de compléter les pièces fournies à l'appui de la dépense, soit enfin d'éviter une irrégularité.

En outre, la suspension de paiement doit obligatoirement être notifiée par écrit à l'ordonnateur et être motivée. Les motifs invoqués doivent se fonder sur les cas définis précédemment et sur l'ensemble d'entre eux en cas de multiplicité de motifs.

La réquisition de paiement intervient lorsque l'ordonnateur ne procède à aucune régularisation suite à la suspension de paiement et maintient sa demande de paiement. Il lui appartient alors de réquisitionner l'agent comptable.

En cas de réquisition, l'ordonnateur engage sa responsabilité propre, et dégage donc la responsabilité personnelle et pécuniaire de l'agent comptable, pour autant que la réquisition soit régulière (respect de la procédure ; cas de refus de déférer).

L'ordre de réquisition doit être écrit, le comptable ne saurait déférer à un ordre verbal, il ne doit pas être ambigu sur l'intention de l'ordonnateur de passer outre à la suspension de paiement.

Par ailleurs une réquisition ne saurait présenter un caractère permanent.

Le comptable doit donc être requis à chaque fois, même si la dépense présente un caractère répétitif.

Lorsque l'agent comptable a reçu un ordre de réquisition régulier dans la forme et quant au fond, il lui appartient d'y déférer et de procéder au paiement dans les meilleurs délais.

L'agent comptable en rend compte aussitôt par écrit au ministre chargé du budget (direction générale de la comptabilité publique, bureau 5B). Il joint à sa lettre une copie de l'ordre de réquisition et de l'ordre de dépense qu'il a payé. Le dossier de réquisition est transmis à la Cour des comptes par le ministre chargé du budget.

Toutefois, l'agent comptable doit refuser de déférer à la réquisition dans les cas suivants :

- insuffisance de fonds disponibles ;
- dépense ordonnancée sur des crédits irrégulièrement ouverts, insuffisants ou indisponibles ;
- absence de justification du service fait ;
- Il n'y a pas absence de service fait lorsque l'ordonnateur établit sous sa responsabilité une attestation certifiant que le service a été fait et justifiant le droit au paiement correspondant ;
- défaut de caractère libératoire du règlement ;
- le cas échéant, absence de visa du trésorier-payeur général lorsque ce visa est obligatoire.

3.5.4. Prise en charge par l'agent comptable

La prise en charge se traduit par l'inscription des ordres de dépenses dans la comptabilité de l'agent comptable, et intervient après l'exécution des contrôles décrits ci-dessus, pour les ordres de dépense reconnus réguliers.

En application de la règle des droits constatés, la prise en charge a pour effet de débiter le compte budgétaire intéressé et de créditer un compte de tiers destiné à être débité des règlements effectués.

3.5.5. Règlements effectués après ordonnancement

3.5.5.1. Procédures courantes

Les modes et procédures de règlement des dépenses des EPNEA obéissent aux règles générales prévues par le décret n° 65-97 du 4 février 1965, modifié le 30 novembre 1990, reprenant l'article 34 du décret du 29 décembre 1962 modifié, et qui précise qu'il existe plusieurs modes de règlement :

- le virement de compte ;
- le chèque tiré sur un compte de dépôt au Trésor ou sur un compte postal ;
- Le numéraire ;
- le mandat carte postal ;
- la carte bancaire.

En vue de procéder aux règlements selon les modalités exposées ci-après, l'agent comptable doit annuler les ordres de paiement et les ordres de virement établis par l'ordonnateur dans les cas suivants :

- pour les ordres de paiement, lorsqu'il a été saisi directement par le créancier d'une demande de règlement par virement ;
- en ce qui concerne les ordres de virement, lorsque le paiement doit être fait en espèces ;
- enfin s'agissant à la fois des ordres de paiement et des ordres de virement, lorsque par la suite d'oppositions ou autres empêchements régulièrement notifiés, les sommes à payer diffèrent de celles que l'ordonnateur a mandatées. Le nouveau moyen de règlement est alors de même nature que celui qu'il a pour objet de remplacer.

3.5.5.2. Paiement par virement

Ce procédé permet à l'agent comptable de créditer le compte dont le créancier est titulaire soit dans un centre de chèques postaux, soit dans un établissement bancaire ou dans les écritures d'un comptable du Trésor.

De plus, le paiement par virement présente des avantages pour le comptable car il écarte les risques de perte ou de vol et il dispense le payeur de s'assurer de l'identité de la partie prenante.

Certaines dépenses doivent obligatoirement être payées par virement de compte. D'autres dépenses sont dispensées du règlement obligatoire par virement.

Les virements bancaires sur supports magnétiques peuvent être utilement mis en oeuvre par les établissements informatisés dans les conditions fixées par l'instruction de la comptabilité publique n° 81-89-K1-PR du 12 juin 1981 modifiée.

Les virements obligatoires :

- les dépenses dont le montant net dépasse 5 000 F, seuil fixé par le ministre chargé du budget (arrêté du 23 juillet 1991).
- Il s'entend de la dette globale de l'établissement vis-à-vis du créancier. Le virement s'impose donc pour le règlement par fractions inférieures au seuil ci-dessus d'une dette globale supérieure à ce chiffre.
- Dès lors les dépenses de traitements ou de salaires nets (salaire brut moins retenues pour pensions et cotisations sociales) dépassant cette somme pour un mois entier sont obligatoirement payées par virement de compte.
- les dépenses de quelque montant que ce soit, si le créancier le demande par écrit à l'ordonnateur ou au comptable.

Dépenses dispensées du règlement obligatoire par virement :

Les obligations de paiement par virement de compte ne sont pas applicables aux créances indivises ou dont le règlement est subordonné à la production par l'intéressé de son titre de créance ou des titres ou pièces constatant ses droits et qualités, aux secours, aux sommes retenues en vertu d'oppositions, aux restitutions, au remboursement de frais à des fonctionnaires et agents, aux sommes dues, à quelque titre que ce soit à des fonctionnaires ou agents quittant le territoire métropolitain pour raison de service, aux sommes dues à des étrangers ne résidant pas en France (rémunérations, paiement ou remboursement de frais de déplacement ou de mission).

Modalités pratiques du paiement par virement :

Les virements sont exécutés dans des conditions qui varient suivant que le compte à créditer est ouvert dans les écritures d'un centre de chèques postaux, d'un établissement bancaire ou d'un comptable du Trésor.

Les chèques de virement sont établis par l'agent comptable, et revêtus de sa seule signature ou de celle de son mandataire.

Virements à des comptes courants postaux

Les ordres de virement à des comptes courants postaux accompagnés des avis de crédit correspondants sont adressés à l'appui d'un chèque postal et des bordereaux récapitulatifs au centre de chèques postaux qui tient le compte de l'agent comptable.

Si un envoi contient à la fois des virements internes, c'est à dire à l'intention de créanciers dont les comptes sont tenus par le même centre de chèques postaux, et des virements externes, à l'intention de comptes tenus par d'autres centres, deux bordereaux de règlements à effectuer et deux chèques distincts pour chacune de ces deux catégories doivent être établis.

Virements à des comptes bancaires

Quel que soit l'établissement bancaire qui tient le compte du créancier, c'est par l'intermédiaire de la Banque de France que le virement est effectué.

Les modalités de cette opération sont analogues à celles en vigueur pour les virements à des comptes ouverts chez les comptables du Trésor.

Virements à des comptes ouverts chez les comptables du Trésor

Les ordres de virement accompagnés des avis de crédit correspondants sont adressés au comptable du Trésor qui tient le compte de dépôt de l'établissement.

Celui-ci renvoie ensuite à l'agent comptable qui a ordonné le virement un exemplaire du bordereau revêtu de la mention d'accusé de réception et fait parvenir directement aux créanciers les avis de crédit les concernant.

Dans le cas de règlement par virement, les avis de crédit sont adressés aux bénéficiaires du virement par le teneur de compte, après avoir été annotés de la date à laquelle leur compte a été crédité.

3.5.5.3. Paiement par chèque

Le règlement par chèque s'effectue :

- soit par chèque tiré sur le compte de dépôt de fonds au Trésor de l'établissement ;
- soit par chèque bancaire si l'établissement est autorisé à déposer ses fonds en banque.

Assujettis aux dispositions des articles 2-VII et 85 de la loi de Finances n° 78-1239 du 29 décembre 1978, les chèques doivent être barrés lorsque leur montant dépasse 5 000 F, même si la formule utilisée a été soumise au droit de timbre.

Les chèques tirés sur les comptes de dépôts de fonds au Trésor sont soumis aux règles de droit commun en matière de chèque.

3.5.5.4. Paiement en numéraire

Lorsque le règlement doit être effectué en numéraire, un ordre de paiement est établi par l'ordonnateur.

Paiement à la caisse de l'agent comptable :

Après avoir procédé aux opérations de contrôle et de visa qui lui incombent, l'agent comptable renvoie à l'ordonnateur les ordres de paiement devant être réglés en espèces dûment revêtus de la mention "vu, bon à payer".

Avant de procéder à des paiements en numéraire, l'agent comptable doit, sous sa responsabilité, s'assurer de l'identité, de la qualité et de la capacité des parties prenantes.

L'acquit est, en principe, donné sur "l'ordre de paiement". Il ne doit comporter ni restriction ni réserve. En cas de paiements multiples, si les créanciers ne peuvent signer sur l'ordre de paiement faute de place, les acquits sont donnés sur un état d'émargement annexé à l'ordre de paiement.

L'agent comptable est tenu de veiller à ce qu'il y ait conformité absolue entre les acquits des parties prenantes et les signatures apposées sur les déclarations éventuellement produites à l'appui des pièces justificatives.

Les signatures en caractères et langue arabes données par les parties prenantes dont l'arabe est la langue usuelle, peuvent être acceptées (lettre de la direction de la comptabilité publique du 8 janvier 1951, BST 1951 IG).

Paiement en numéraire par un comptable autre que l'agent comptable

Les ordres de paiement émis par les ordonnateurs et les agents comptables, payables à une caisse autre que celle de l'agent comptable, par l'intermédiaire du réseau des comptables du Trésor, seront préalablement visés par le comptable supérieur dont relève territorialement l'agent comptable et qui tient le compte de dépôt de fonds de l'établissement public.

Les ordres de paiement déplacés et payés sont transférés par les comptables payeurs au comptable supérieur qui a délivré le visa "bon à payer".

Le comptable supérieur, teneur du compte de dépôt de fonds de l'agent comptable assignataire de la dépense, débite d'office du montant des dépenses constatées ce compte de dépôt et joint à l'avis de débit, envoyé au titulaire du compte, l'ordre de paiement justifiant ce débit.

3.5.5.5. Paiement par mandat-carte

Le paiement par mandat-carte doit être considéré comme une procédure tout à fait exceptionnelle. Ce mode de règlement doit être effectué à la demande du créancier et à ses frais dans les conditions fixées par la réglementation et pour les dépenses qui ne sont pas obligatoirement réglées par virement.

Les modalités pratiques de cette procédure sont analogues à celles qui sont applicables aux virements à des comptes courants postaux.

Le règlement intervient selon les modalités ci-après :

- si la demande de paiement par mandat-carte est faite sur la facture ou le mémoire ou par lettre adressée à l'ordonnateur, celui-ci transmet à l'agent comptable les ordres de paiement accompagnés des mandats-cartes préparés par ses soins ;
- si au contraire, la demande est présentée au comptable après établissement des titres par l'ordonnateur, c'est à l'agent comptable qu'il appartient d'établir les mandats-cartes.

Après avoir effectué la vérification des dépenses et apposé son "vu, bon à payer" sur les ordres de dépenses, l'agent comptable récapitule les mandats-cartes sur un bordereau en double exemplaire et établit un chèque d'assignation pour un montant égal au total des sommes nettes à payer, c'est à dire au montant des dépenses diminué des frais postaux. Le chèque d'assignation porte, au lieu et place des nom et adresse du bénéficiaire, la mention "aux personnes désignées sur les mandats et bordereaux ci-joints".

Ces documents sont envoyés au centre de chèques postaux et la dépense est immédiatement constatée dans les écritures du poste comptable, avec annotation correspondante des ordres de paiement.

3.5.5.6. États collectifs de traitements et salaires

Généralement, les traitements et salaires des agents des services publics donnent lieu à l'établissement d'états collectifs énonçant notamment les noms des parties prenantes, leur grade, les bases de rémunération, le montant par nature des émoluments dus, les retenues légales et la somme nette à payer.

Ces états, acquittés par les ayant droits ou revêtus, le cas échéant, d'une mention constatant le règlement par mandat-carte postal ou par virement, sont annexés à l'ordre de dépense.

3.5.5.7. Procédures particulières

Ce sont les virements à des comptes ouverts dans une caisse d'épargne.

Conformément aux dispositions du décret n° 72-515 du 26 juin 1972 modifiant le décret n° 65-97 du 4 février 1965 précité, les traitements, soldes, salaires, indemnités accessoires et prestations familiales peuvent faire l'objet d'un virement à un compte d'épargne ouvert dans les écritures d'une caisse d'épargne ordinaire ou de la Caisse nationale d'épargne. Les modalités d'acheminement des virements ont été définies dans l'instruction n° 72-121-B-P3 du 10 octobre 1972 modifiée de la direction de la comptabilité publique.

Virements à un compte ouvert dans les écritures d'une caisse d'épargne

Les ordres de virement sont inscrits par caisse d'épargne sur des bordereaux de règlements à effectuer, établis en triple exemplaire. Deux de ces bordereaux appuyés des ordres de virement avis de crédit et d'un relevé établi par caisse d'épargne sont adressés au comptable teneur du compte indiqué sur le relevé d'identité de la caisse d'épargne à réclamer au bénéficiaire.

Cet envoi qui est effectué par l'agent comptable par l'intermédiaire du comptable centralisateur du Trésor de son arrondissement financier est accompagné d'un chèque tiré sur son compte de dépôt de fonds au Trésor ou à défaut d'un chèque postal de virement.

Dans l'éventualité où les agents comptables sont titulaires de comptes de dépôts de fonds ouverts dans les écritures de l'agent comptable central du Trésor, les documents susvisés sont adressés sous bordereau d'envoi au comptable centralisateur chargé de la tenue du compte de la caisse d'épargne.

Pour Paris, cet envoi est effectué directement au directeur de la Caisse d'épargne de Paris avec une lettre précisant que le montant des virements sera porté au compte de son établissement ouvert dans les écritures de la Caisse des dépôts et consignations.

Simultanément, une lettre valant ordre de débit est adressée, appuyée d'un double de la lettre envoyée à la Caisse d'épargne de Paris, à l'agent comptable central du Trésor.

Lorsque les traitements et salaires sont réglés sans ordonnancement préalable par les centres électroniques du Trésor, les documents susvisés sont transmis au service compétent de la trésorerie générale de rattachement.

Virement à un compte ouvert dans les écritures de la Caisse nationale d'épargne

Les documents sont toujours acheminés par l'agent comptable sur le centre régional de la Caisse nationale d'épargne compétent par l'intermédiaire du comptable supérieur de l'arrondissement financier, accompagnés d'un chèque sur son compte de dépôt de fonds ou d'un chèque postal.

Si l'agent comptable dispose d'un compte de dépôt ouvert dans les écritures de l'agent comptable central du Trésor, il envoie directement les documents susvisés au centre régional de la Caisse nationale d'épargne avec une lettre d'envoi indiquant que le règlement sera effectué par l'agent comptable central du Trésor. Simultanément il adresse à ce dernier une lettre valant ordre de débit.

Lorsque les traitements et salaires sont réglés sans ordonnancement préalable par les centres électroniques du Trésor, seul le bordereau des règlements à effectuer est établi en double exemplaire et adressé au centre régional de la Caisse nationale d'épargne.

Virement à un compte de dépôt ouvert dans une caisse d'épargne

Le décret n° 78-39 du 12 janvier 1978 a autorisé l'ouverture de comptes chèques dans les caisses d'épargne, dont les conditions de fonctionnement ont été précisées dans l'instruction de la direction de la comptabilité publique n° 78-25-K1 du 6 février 1978.

Ces comptes présentent les mêmes caractéristiques que les comptes bancaires et sont destinés à enregistrer toutes opérations usuelles de mouvements de fonds.

Conformément à l'instruction de la direction de la comptabilité publique n° 79-179-BP3 du 5 décembre 1979, les créanciers des établissements publics peuvent obtenir le virement des sommes qui leur sont dues sur leurs comptes de dépôts ouverts dans une caisse d'épargne.

3.5.5.8. Consignations

- la procédure des offres réelles suivies d'une consignation

Aux termes de l'article 18 du décret n° 65-97 du 4 février 1965 modifié précité, lorsqu'un créancier refuse de recevoir paiement, les offres réelles prévues par l'article 1257 et suivants du code civil peuvent lui être valablement faites par la présentation d'un moyen de règlement égal à la somme que l'organisme estime devoir en principal, augmentée s'il y a lieu du montant des intérêts dus et des frais lui incombant.

Si le créancier refuse de recevoir le moyen de règlement, le montant en est aussitôt consigné.

Si le créancier s'abstient d'encaisser le moyen de règlement qui lui a été remis, le montant de la créance peut être déposé, après préavis obligatoire au créancier, à la Caisse des dépôts et consignations. Ce dépôt ne sera pas effectué avant l'expiration d'un délai d'un mois écoulé depuis la notification du préavis par lettre recommandée.

- décision de justice

La consignation des sommes dues peut être également effectuée lorsqu'un paiement est suspendu en raison d'un litige portant sur la validité de créance. Elle doit être faite si elle a été prescrite par justice.

3.5.5.9. Paiement de commandes publiques dans le cadre d'un contrat d'affacturage dit de "factoring"

Des entreprises créancières d'établissements publics peuvent demander que le règlement des sommes qui leur sont dues soit effectué à une société agissant en qualité de factor, dans le cadre d'un contrat d'affacturage dit de "factoring".

Ce contrat est un acte complexe qui comporte plusieurs opérations juridiques, au nombre desquelles figure nécessairement une opération de transfert de créance de l'adhérent (créancier de l'établissement public) au "factor". Ce transfert est réalisé par la conclusion d'une convention de subrogation.

Les conditions de règlement du factor sont précisées dans les instructions n° 70-94-B1 du 4 septembre 1970 et n° 74-116-B1 du 7 août 1974 de la direction de la comptabilité publique.

Le paiement des mandats émis au nom de l'adhérent est effectué entre les mains du factor, en faisant application des règles de la subrogation, à condition que les factures ou mémoires correspondants comportent la mention suivante :

" Règlement à l'ordre de (indication de la société de factoring) à lui adresser directement (adresse, numéro de téléphone, numéro du compte bancaire ou postal) ".

" Elle le reçoit par subrogation dans le cadre du contrat de factoring".

" Elle devra être avisée de toute demande de renseignements ou réclamation".

En cas d'obstacle au paiement, il convient de faire application des règles habituelles en matière de paiement à un subrogé. En conséquence en présence d'une ou plusieurs oppositions régulièrement signifiées, il y aura lieu d'exiger du "factor", la quittance subrogative, afin de déterminer si la ou les oppositions ont été signifiées avant ou après la date de subrogation.

Si elles ont été signifiées avant la subrogation, le paiement doit être différé jusqu'à l'intervention d'un accord amiable entre les parties concernées ou d'une décision de justice.

Si elles ont été signifiées après la subrogation, le paiement peut intervenir entre les mains du factor, puisque la subrogation a pour effet juridique de transférer la créance correspondante du patrimoine de l'adhérent dans celui du factor.

3.5.5.10. La lettre de change relevé

Lorsque ce mode de règlement est proposé, l'administration est tenue de l'accepter. Les modalités de fonctionnement de ce règlement particulier, qui fait l'objet d'un développement au titre III chapitre 11 - glossaire, sont définies par l'instruction n° 91-75-B1-M0-M1-M2-M3-M5-M6-P-R du 7 juin 1991 de la direction générale de la comptabilité publique.

3.5.5.11. Opérations de dépenses à l'étranger

Les modalités d'exécution des dépenses à l'étranger sont précisées dans les instructions de la direction de la comptabilité publique n° 74-76-03 du 22 mai 1974 modifiée, n° 76-51-R8 du 23 mars 1976 modifiée, n° 88-129-03 du 24 novembre 1988 modifiée et n° 94-083-B-O-M du 30 juin 1994 modifiée.

Les agents comptables des EPNEA font exécuter leurs dépenses à l'étranger par le comptable du Trésor teneur de leur compte de dépôt de fonds au Trésor.

Le traitement des opérations exige l'utilisation d'imprimés spécifiques et fait intervenir les correspondants de la Banque de France.

Les imprimés de virements à l'étranger sont disponibles dans chaque comptoir de la Banque. Il existe deux types d'imprimés :

- cas du virement à l'étranger en devises : il est effectué à l'aide du document " ordre de transfert 006 B de F 1973 " ;
- cas du virement à l'étranger en francs : il est effectué à l'aide du document " note pour le service des comptes courants 006 B de F 2382 ".

Les ordres doivent être, dans toute la mesure du possible, établis par procédé non manuscrit.

Après exécution; les ordres de transfert à l'étranger donnent lieu à débit d'office du compte du comptable remettant. Ces opérations s'accompagnent de la remise d'un relevé d'opération reprenant les caractéristiques de l'ordre et précisant les conditions de son exécution. En conséquence, il n'y a pas lieu d'émettre un chèque de couverture.

La réglementation des changes n'exige plus la fourniture de factures à l'appui des ordres. Cependant, afin d'éviter à la Banque d'éventuelles recherches et faciliter ainsi la résolution de problèmes ponctuels que pourrait rencontrer le service central de la Banque; il est demandé aux comptables pour les ordres de transfert de fournir les factures dans la mesure du possible, et de préciser dans la zone VIII " auteur de l'ordre " le numéro de téléphone de la personne chargée dans le poste comptable de traiter l'opération.

Les frais concernant les virements à l'étranger se décomposent en une commission Banque et une commission des intermédiaires financiers également dénommée frais de correspondant, ou frais prélevés à l'étranger. La commission Banque est à la charge du donneur d'ordre.

Les frais prélevés à l'étranger sont à la charge soit du donneur d'ordre, soit du bénéficiaire. Les conditions de prise en charge des frais de correspondant résultent de l'accord passé entre le donneur d'ordre et le bénéficiaire. En conséquence, les comptables veilleront à renseigner la zone " informations relatives au frais " de l'imprimé de virement. Dans l'hypothèse où cette dernière n'est pas servie, la Banque impute systématiquement les frais de correspondant au bénéficiaire du virement.

Lorsque les frais sont à la charge du donneur d'ordre, la Banque les impute sur le compte courant du Trésor, mais ils ne sont pas nécessairement débités simultanément au compte courant du Trésor à la Banque de France. Dans le cas où les frais sont à la charge du bénéficiaire, les banques étrangères déduisent ceux-ci du montant à régler à l'établissement teneur du compte du bénéficiaire.

La comptabilisation des frais se fera selon les modalités suivantes ;

Lors de la réception de l'avis de débit sur le compte de dépôt de fonds au Trésor de l'établissement, le compte 4731 " dépenses payées avant ordonnancement " est débité par le crédit du compte 5151 " compte au Trésor ".

Lors du mandatement des frais bancaires, le compte 6278 " autres frais et commissions sur prestations de services " est débité par le crédit du compte 4731 " dépenses payées avant ordonnancement ".

Les dépenses à l'étranger ne constituent pas des dépenses payables avant ordonnancement. Le mandatement intervient donc dans les conditions habituelles : débit classe 6 et crédit classe 4 pour le montant de la facture si celle-ci est libellée en francs ou pour la contre-valeur en francs du montant de la facture si celle-ci est libellée en devises, en faisant application du taux de chancellerie en vigueur au moment du mandatement.

Lors de la remise de la demande de paiement au comptable du Trésor, il y a débit classe 4 par crédit du compte 5151 " compte au Trésor ".

Le compte 5159 " chèques à payer " peut être utilisé afin de différer l'imputation définitive au compte 5151 et d'individualiser ces paiements.

Lors de la réception de l'avis de débit sur le compte de dépôt de fonds au Trésor de l'établissement indiquant le montant de la somme versée au fournisseur, il peut y avoir une différence avec la somme initialement mandatée provenant de la variation des taux de change entre le taux appliqué par les instituts et le taux de chancellerie du jour du mandatement.

La différence donne lieu à émission d'un mandat ou d'un titre de recettes comptabilisé aux comptes 666 " perte de change " ou 766 " gains de change " pour le montant de la différence.

Si le compte 5159 a été utilisé et que le montant prélevé est supérieur au montant mandaté, il faut débiter les comptes 5159 " chèques à payer " pour le montant mandaté et 666 " pertes de change " pour la différence et créditer le compte 5151 " compte au Trésor " pour le montant prélevé.

Si le montant prélevé est inférieur au montant mandaté, il faut débiter le compte 5159 " chèques à payer " pour le montant mandaté et créditer les comptes 766 " gains de change " pour la différence et 5151 " compte au Trésor " pour le montant prélevé.

3.5.5.12. Oppositions

Du fait du principe de la séparation entre ordonnateurs et comptables qui régit l'exécution de la dépense des organismes publics, ces derniers ne sont pas considérés comme des tiers saisis ordinaires.

C'est pourquoi leur intervention est régie par une réglementation spécifique, qui a été révisée suite à la réforme des procédures civiles d'exécution engendrée par la loi n° 91-650 du 9 juillet 1991.

Elle est désormais gouvernée par le décret n° 93-977 du 31 juillet 1993 (J.O. du 5 août 1993).

Dispositions générales

Conformément aux dispositions de l'article 36 du règlement général sur la comptabilité publique et au décret du 31 juillet 1993 précité, tout acte de saisie doit être signifié au comptable public assignataire de la dépense, à peine de nullité.

Indépendamment des mentions prévues à l'article 56 du décret n° 92-755 du 31 juillet 1992 instituant de nouvelles règles relatives aux procédures civiles d'exécution, tout acte de saisie entre les mains d'un comptable public contient, à peine de nullité, la désignation de la créance saisie.

Le comptable public assignataire vise l'original de l'acte.

Par dérogation à l'article 59 du décret du 31 juillet 1992 précité, il dispose d'un délai de vingt-quatre heures pour fournir à l'huissier de justice les renseignements prévus à l'article 44 de la loi du 9 juillet 1991 modifiée portant réforme des procédures civiles d'exécution et lui communiquer les pièces justificatives.

La notification d'une cession de créance en application de l'article 1690 du code civil ou d'un bordereau prévu par l'article premier de la loi du 2 janvier 1981 modifiée facilitant le crédit aux entreprises est faite au comptable assignataire.

Dispositions particulières relatives aux saisies et cessions de rémunérations

Les dispositions qui suivent sont applicables aux saisies et cessions de rémunérations versées en tant qu'employeurs par les personnes morales de droit public soumises aux règles de la comptabilité publique.

La déclaration qui incombe au tiers saisi sur la situation de droit existant entre lui-même et le débiteur est faite par le service employeur au secrétariat-greffe du tribunal d'instance.

Les déclarations relatives aux cessions, saisies, avis à tiers détenteurs ou paiement direct de créances d'aliments sont faites par le comptable assignataire au secrétariat-greffe du tribunal d'instance.

La déclaration du service employeur doit préciser si le débiteur bénéficie d'avantages en nature. Elle en indique la valeur.

Une copie de cette déclaration est adressée au comptable assignataire par le service employeur.

Lorsque le comptable public cesse d'être assignataire de la créance saisie, il en informe le secrétariat-greffe qui lui en donne acte.

L'ordonnateur initial de la dépense est tenu, à la demande du créancier, d'indiquer la nouvelle situation administrative du débiteur.

Le comptable public verse tous les mois au compte Caisse des dépôts et consignations du régisseur du secrétariat-greffe du tribunal d'instance le montant des sommes correspondant aux retenues effectuées.

Il adresse également au secrétariat-greffe un état nominatif indiquant les références du saisi, de la saisie et du montant retenu.

Le secrétariat-greffe notifie au comptable la mainlevée de la saisie.

3.5.5.13. Acquisitions immobilières

En matière d'acquisitions immobilières faites à l'amiable par l'établissement public suivant les règles de droit privé, les agents comptables sont, au terme de l'article L.10 du code du domaine de l'État, déchargés de toute responsabilité par la remise des fonds au notaire rédacteur de l'acte. Il appartient à cet officier public de procéder, s'il y a lieu, sous sa responsabilité à la purge de tous les privilèges et hypothèques.

Mais cette disposition ne peut recevoir application que dans le cas où le vendeur le désire et où le notaire en prend la responsabilité. L'acte de vente doit, en principe, prévoir cette modalité particulière de paiement. Toutefois le vendeur peut exceptionnellement être admis à en bénéficier sur demande écrite adressée à l'établissement acquéreur et visée par le notaire rédacteur de l'acte.

Il va de soi qu'en application du code du domaine de l'État, toute acquisition ou vente immobilière peut être constatée par acte administratif passé devant le préfet du département et en présence d'un représentant du Service des domaines. Il en est de même pour les échanges de biens immobiliers (voir opérations de recettes et dépenses relatives à ces biens (cf. supra paragraphes 2.2. et 3.2.))

3.5.5.14. Paiement à des sociétés ou associations

Une décision ministérielle du 20 janvier 1953 a fixé à 1 000 F la limite jusqu'à laquelle les sociétés ou associations ont la faculté d'obtenir le règlement en numéraire des sommes leur revenant sur communication aux payeurs des actes constatant leur existence légale et les pouvoirs de leurs représentants sans être astreintes à se dessaisir de ces pièces. Mention certifiée de cette communication est faite sur les moyens de règlement. Cependant, les comptables sont dispensés d'exiger des personnes morales la preuve de leur existence et des pouvoirs de leurs représentants lorsque le règlement des sommes dues est effectué par virement à un compte ouvert au nom de la personne morale, ou par remise d'un chèque barré établi au nom de cette dernière.

3.5.5.15. Paiement à un mandataire

Le bénéficiaire d'un moyen de règlement peut donner procuration à un tiers d'en toucher le montant.

Celui qui donne mandat ou procuration doit être capable. Au contraire, le mandataire n'est tenu de satisfaire à aucune condition de capacité.

les procurations sont notariées ou établies sous seing privé, jusqu'à 35 000 F.

La procuration par acte notarié peut être présentée en brevet ou en minute.

Les procurations sous seing privé sont acceptées sous la responsabilité personnelle des comptables. Pour les paiements importants, les comptables peuvent réclamer une procuration notariée.

Les dispositions relatives à ces paiements sont explicitées par l'instruction n° 89-41-B2-M0 du 3 avril 1989 de la direction de la comptabilité publique.

3.5.5.16. Paiement à des héritiers

Une circulaire ministérielle du 30 mars 1989 modifiant les décisions ministérielles du 16 mai 1975 et du 4 août 1982 a fixé à 35 000 F la limite jusqu'à laquelle le paiement des sommes dues aux héritiers des créanciers de l'État et des collectivités publiques peut être effectué sur production d'un certificat d'hérédité délivré soit par le maire de la résidence du défunt, soit par le maire de la résidence des héritiers. Dans ce dernier cas, les héritiers doivent apporter la preuve du décès du "de cujus".

Il appartiendra au comptable de réclamer, dans le cas où les indications portées sur les certificats d'hérédité qui lui sont présentés, sont rédigés de manière incomplète ou ambiguë, les compléments qui lui permettent d'apprécier la qualité d'héritier du porteur de ce dernier.

Toutefois, les comptables sont autorisés à payer entre les mains de celui des héritiers qui en fait la demande et sur son seul acquit, les sommes n'excédant pas 16 000 F représentant l'ensemble des parts de ses cohéritiers, sous la double condition qu'il consente à donner acquit en se portant fort pour ses cohéritiers et que les justifications d'hérédité produites établissent nettement que la part des cohéritiers absents n'excède pas 16 000 F.

Lorsque la part des héritiers excède 16 000 F le paiement de cette part peut avoir lieu entre les mains du notaire chargé de liquider la succession dès lors qu'il consent à se porter fort pour les héritiers n'intervenant pas au paiement.

En outre, aux termes de la décision précitée, en raison de la garantie offerte par l'article 1120 du code civil sur les effets qui s'attachent à la promesse de "porte-fort", la règle du porte-fort est étendue à l'ensemble des créances indivises dans la limite de 16 000 F ci-dessus admise pour les héritiers.

3.5.5.17. Paiement à l'époux survivant

L'époux survivant justifie :

- du décès du titulaire ;
- de sa qualité d'époux du de cujus ;
- qu'il n'était pas divorcé ni séparé de corps.

La présentation du livret de famille, constatée par une fiche d'état civil signée, vaut remise d'extrait d'acte de mariage ou de décès et de certificat de non-divorce.

L'attestation de non-séparation de corps peut être souscrite sur la fiche d'état civil établie pour valoir certificat de non divorce. Cette attestation, suivie d'une deuxième signature, doit être écrite de la main du déclarant.

3.5.5.18. Paiement à des illettrés

Si la partie prenante est illettrée ou dans l'impossibilité de signer, la preuve testimoniale est admise jusqu'à 5 000 F (décret n° 78-862 du 10 août 1978). La mention "pour la partie prenante illettrée" portée sur le moyen de règlement, est signé par l'agent comptable et deux témoins. Au dessus de cette somme, il doit être exigé une quittance notariée.

Un acompte inférieur à 5 000 F imputable sur le prix d'une fourniture ou d'un service dont le montant excède ce chiffre ne peut être payé à un illettré que sur la production d'une quittance notariée.

En matière d'expropriation pour cause d'utilité publique, les quittances des sommes revenant à des illettrés peuvent être données devant le préfet, le sous-préfet ou le maire.

Ces quittances administratives sont enregistrées et visées pour timbre gratis (code général des impôts, article 1045).

En revanche, les secours attribués à titre gratuit à des illettrés même s'ils s'élèvent à plus de 5000 F peuvent être payés en présence de témoins.

3.5.6. Règlements effectués sans ordonnancement préalable

3.5.6.1. Conditions générales

Si l'ordonnancement préalable demeure la règle, l'exception est toutefois admise dans les cas suivants :

- faible importance de la dépense ;
- caractère urgent du règlement ;
- particularités de certaines dépenses.

Lorsque l'agent comptable n'est pas en mesure d'effectuer lui-même les règlements correspondants, sans difficultés majeures, il est possible de recourir à des régisseurs de dépenses agissant pour son compte et sous sa responsabilité.

3.5.6.2. Règlements effectués par l'agent comptable

En plus du cas du règlement urgent, certaines catégories de dépenses, qui résultent d'actes de gestion déjà autorisés ou de l'application des lois et règlements, appellent un traitement spécial.

Aussi l'article 171 du règlement général donne-t-il à l'agent comptable la possibilité de payer avant ordonnancement certaines dépenses par le débit d'un compte d'imputation provisoire. De tels règlements ne peuvent toutefois intervenir que dans la limite des crédits disponibles s'ils concernent des opérations portant sur des chapitres de caractère limitatif.

En outre, ils doivent être régularisés dans les meilleurs délais.

Les demandes tendant à faire régler certaines dépenses avant ordonnancement doivent être adressées au ministre chargé du budget (direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B) appuyées de toutes précisions utiles. Elles sont revêtues de l'avis de l'agent comptable.

La nature de ces dépenses est déterminée par le ministre chargé du budget.

Toutefois, peuvent être payées sans ordonnancement préalable, sur proposition de l'ordonnateur, revêtue de l'avis de l'agent comptable :

- certaines dépenses urgentes, notamment les dépenses payables au comptant telles que les droits de douane, d'enregistrement, les frais de messagerie et de poste, les avances sur frais de mission ou les frais de mission lorsqu'il n'a pas été consenti d'avance et les salaires à la journée, à l'heure ou à la vacation ;

- certaines dépenses qui, par effet de dispositions générales, s'engagent en quelque sorte automatiquement et ne nécessitent pas une décision spéciale et préalable de l'ordonnateur comme les traitements et indemnités de personnels, les cotisations à la mutualité sociale agricole, les impôts et taxes, les loyers et charges locatives, les factures d'électricité, d'eau et de téléphone.

Enfin, l'utilisation de cette procédure peut également être admise en cas de force majeure (grève durable de personnel, panne de longue durée de l'ordinateur).

3.5.7. Cas particuliers

3.5.7.1. Achat d'ouvrages

Paiement à la commande pour l'achat d'ouvrage

Dans un souci de simplification des relations avec les fournisseurs, les organismes publics peuvent se conformer aux usages du commerce en matière d'ouvrages et de publications, pour lesquels le paiement dès la commande ou sur facture pro-forma est souvent exigé, notamment par les fournisseurs étrangers.

Cette disposition a fait l'objet de l'instruction n° 90-122-B1-M0-M9 du 7 novembre 1990.

Dans ce cadre le paiement à la commande est autorisé quelle que soit la nature juridique du fournisseur, que ce soit une personne privée ou un organisme public.

Cette procédure est applicable aux achats en France comme à l'étranger dans le respect de l'instruction n° 89-81-K1 du 1er septembre 1989 qui permet le règlement direct à l'étranger au moyen de chèques ou de virements d'une somme maximale de 50 000 F.

Engagement et établissement du bon de commande

L'ordonnateur procède à l'engagement de la dépense dans les conditions habituelles et rédige le bon de commande en trois exemplaires. Il indique sur le duplicata et le triplicata la mention "bon à payer" et adresse l'ensemble de la liasse à l'agent comptable.

Mandatement

Le choix est laissé aux EPNEA de procéder au mandatement dès l'établissement de la commande, ou de mandater une fois le service fait, c'est à dire après réception de l'ouvrage. Pour des raisons de sécurité et dans le respect du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962, il est préférable de ne mandater qu'après certification du service fait et de n'inscrire en classe 6 que les dépenses ayant un caractère définitif.

S'il y a lieu, le mandat de paiement est joint à la liasse du bon de commande.

Paiement

L'agent comptable prépare alors le moyen de paiement qui peut être un chèque ou tout autre mode de règlement souhaité par le fournisseur et autorisé par la réglementation en vigueur. Il indique sur le bon de commande original et sur les deux copies "règlement joint à la commande par..." en précisant le mode de paiement et ses références. S'il y a lieu, il mentionne également le numéro et la date du mandat.

Le bon de commande original et le moyen de paiement sont adressés au fournisseur par le comptable ou par l'ordonnateur. Le comptable conserve le duplicata et envoie le triplicata annoté à l'ordonnateur.

Comptabilisation

- mandatement à la commande
dans ce cas, l'agent comptable inscrit en classe 6 la dépense mandatée. La pièce justificative de la dépense, jointe au mandat, est constituée par le duplicata du bon de commande.
- mandatement à la réception de l'ouvrage
L'opération de paiement à la commande s'analyse alors comme un paiement avant ordonnancement.

A la réception de l'ouvrage, au vu de la facture et du bon de commande, l'ordonnateur procède au mandatement. Le mandat et la facture, pièce justificative habituelle, sont transmis à l'agent comptable pour imputation définitive en classe 6 et régularisation du compte "dépenses payées avant ordonnancement" précédemment servi.

Réception de l'ouvrage commandé

A la réception de l'ouvrage commandé et de la facture, les services ordonnateurs font le rapprochement entre la facture et la copie du bon de commande que le comptable leur a renvoyé et vérifient que la mention acquittée a bien été portée par le fournisseur sur la facture.

Cette opération doit être menée avec beaucoup de rigueur afin d'éviter tout double paiement, surtout dans l'hypothèse où le fournisseur aurait omis d'indiquer que la facture a déjà été réglée.

Procédure du paiement de facture pro-forma

A réception d'une commande, certains fournisseurs adressent à leur client une facture pro-forma indiquant "ouvrage expédié à réception de votre règlement".

Cette façon de procéder est conforme au paiement demandé dès la commande. Le règlement s'appuie alors sur la facture pro-forma.

Les services ordonnateurs fournissent au comptable à l'appui de cette facture, le duplicata et le triplicata du bon de commande. La procédure de paiement est la même que celle abordée ci-dessus.

3.5.7.2. Règlements effectués par les régisseurs de dépenses

Ils sont étudiés de façon détaillée au paragraphe 6 ci-après.

3.5.7.3. Intérêts moratoires sur marchés et commandes hors marché - mandatement d'office

On en trouvera l'analyse détaillée supra paragraphe 3.2.2.

4. PROCÉDURE PARTICULIÈRE : LES RESSOURCES AFFECTÉES

Les formes et contenus des conventions qui peuvent être passées pour les opérations relevant des ressources affectées (formation professionnelle, recherche, expérimentation, dons et legs), ont été étudiées précédemment (cf. supra paragraphe 2.2.13.), en ce qui concerne les opérations de recettes qui y sont liées.

La nomenclature comptable mise en place pour les établissements d'enseignement et de formation professionnelle agricoles, et présentée dans la présente instruction, ne prévoit pas la comptabilisation distincte des dépenses liées à l'exécution de telles conventions.

Prévues et intégrées au budget en recettes et en dépenses pour leur montant total, elles figurent en recettes dans les comptes de classe 7 et de classe 1 permettant l'inscription des subventions. Pour les dépenses, elles sont totalement intégrées au budget de l'EPNEA et par conséquent à l'EPRD de l'entité support de l'action concernée, et ventilées dans les différents comptes de charges de cette nomenclature (classes 2 et 6).

Leur suivi, pour les besoins d'identification nécessaires, tant à l'émission des ordres de recettes permettant l'intégration au budget des subventions correspondantes, qu'au compte rendu de leur exécution, relève d'une part du suivi en compte de tiers chez l'agent comptable, d'autre part d'un suivi analytique au moment de l'engagement ou de la liquidation des dépenses correspondantes.

4.1. RESSOURCES AYANT UNE DESTINATION PRÉDÉTERMINÉE

4.1.1. Base réglementaire

Parmi les principes fondamentaux du droit budgétaire figure le principe d'universalité du budget qui comporte comme importante conséquence l'interdiction d'affecter certaines recettes à la réalisation de certaines dépenses, ceci dans le souci d'assurer la couverture des charges d'intérêt général.

Ce principe toutefois connaît des dérogations apportées par le décret du 29 décembre 1962 modifié - article 162.

En application de ce décret, doivent conserver leur affectation :

- les produits attribués à l'établissement avec une destination déterminée ;
- les subventions des organismes publics et privés ;
- les dons et legs ;
- ainsi que le revenu des fondations.

L'ordonnateur de l'établissement public se trouve donc dans l'obligation de respecter l'affectation de ces crédits. Il dispose pour cela de plusieurs moyens parmi lesquels figure la technique budgétaire et comptable dite "des ressources affectées".

En effet, parmi l'ensemble des ressources ayant une destination prédéterminée qu'il convient de respecter, les "ressources ou recettes affectées" sont celles qui, parce qu'elles possèdent certaines caractéristiques en sus de leur caractère affecté, sont suivies selon une technique budgétaire et comptable particulière.

Ne peuvent être suivies selon cette technique que les ressources répondant aux critères de définition précisés ci-dessous. Le respect de l'affectation des autres ressources ayant une destination prédéterminée est assuré par d'autres moyens décrits au paragraphe 4.1.3.

4.1.2. Ressources affectées

4.1.2.1. Définition

La mise en place d'une procédure de suivi dérogatoire aux règles budgétaires et comptables en vigueur dans les établissements publics permet d'apporter une réponse appropriée aux caractéristiques particulières de certaines opérations. Ces caractéristiques sont les suivantes :

- la recette a une affectation précise c'est-à-dire que l'établissement public doit en faire un usage spécifique, défini par le bailleur de fonds ;
- le montant de la recette est égal au montant de la charge qui incombe à l'établissement public ;
- la recette n'est définitivement acquise à l'établissement public que lorsque celui-ci a effectué la dépense correspondante.

Ce sont ces éléments qui fondent le régime particulier des "ressources affectées".

Les opérations effectuées dans un tel cadre correspondent bien souvent à la notion de mandat donné à l'établissement public pour accomplir, en lieu et place d'un tiers, les actions concernées. Il convient toutefois de s'assurer que ces activités entrent bien dans le champ des missions de l'établissement public. En effet, en raison du principe de spécialité qui régit les établissements publics, un établissement ne pourrait recevoir mandat pour effectuer des activités totalement étrangères à ses missions.

Avant de classer une opération dans la catégorie des ressources affectées, les établissements publics doivent s'assurer que les trois critères suivants se trouvent remplis simultanément :

- il existe des obligations réciproques entre l'établissement public et le bailleur de fonds. Sauf cas particulier, ces obligations prennent la forme d'un contrat ou d'une convention.

- l'établissement public doit prouver qu'il respecte ses engagements contractuels par la production d'un compte rendu financier, c'est-à-dire un relevé des dépenses effectuées dans le cadre de l'opération, certifié par l'agent comptable.

Cette obligation a pour conséquence que le bailleur de fonds peut éventuellement refuser d'assumer la couverture de dépenses non conformes à l'engagement initial, ce qui laisse ces dépenses définitivement à la charge de l'établissement public.

- les sommes non employées pour la réalisation des obligations de l'établissement public doivent être reversées au bailleur de fonds, sauf si celui-ci décide d'en laisser la libre disposition à l'établissement. Dans cette deuxième hypothèse, ces reliquats ne sont plus soumis à affectation.

4.1.2.2. Champ d'application de la technique des ressources affectées

généralités

Peuvent être suivies selon la technique budgétaire et comptable des ressources affectées, toutes les opérations qui répondent aux trois critères d'identification définis ci-dessus.

Il n'est donc pas envisageable d'en établir une liste exhaustive dans la présente instruction.

L'attention des agents comptables est appelée sur le fait que le seul champ d'application de la technique des ressources affectées est celui résultant des présentes dispositions. Aussi, compte tenu des modifications que cette définition entraîne dans certains domaines, il est apparu souhaitable de préciser le traitement des opérations en question.

les contrats et les conventions

Bon nombre de contrats et conventions passés par les établissements publics avec des tiers publics ou privés, notamment dans le domaine de la recherche ou de la formation professionnelle mais pas exclusivement, remplissent les conditions nécessaires pour être suivis selon la technique des ressources affectées.

Toutefois, il convient de noter que l'existence d'un contrat ou d'une convention ne justifie pas, à elle seule, le recours à cette technique. N'entrent pas dans la catégorie des ressources affectées les conventions et contrats par lesquels un établissement public s'engage à exécuter des travaux ou des études ou à fournir des prestations, moyennant un prix.

En effet, d'une part l'exécution de tels contrats ne donne pas lieu à un compte rendu financier, d'autre part le montant des charges incombant à l'établissement public se trouve, dans une logique de bonne gestion, inférieur au montant des recettes attendues.

les dons et legs

la réglementation relative à l'acceptation des dons et legs ainsi qu'aux procédures permettant de réduire ou de modifier l'affectation des charges issues de ces dons et legs, ne sont pas traitées dans le présent chapitre. Il convient de se reporter aux dispositions figurant supra paragraphe 2.2.9.

Les dons et legs constituent une ressource ayant une affectation prédéterminée, indiquée par le donateur. Toutefois, cette affectation peut ne pas être très précise.

Par ailleurs, il est fréquent que les charges imposées à l'établissement public en contrepartie du don ou du legs soient d'un montant très inférieur à celui du don ou du legs. Or, en matière de ressources affectées, la recette doit être d'un montant équivalent à celui de la dépense.

Généralement, les dons et legs ne présentent donc pas les caractéristiques des ressources affectées et de plus, les critères cumulatifs ne sont pas tous remplis : d'une part il n'est pas exigé de compte rendu financier même si l'établissement public doit parfois attester avoir effectué les obligations auxquelles il s'était engagé et d'autre part, les sommes non employées ne sont pas reversées au donateur ou aux héritiers.

En conséquence, sauf cas particulier d'un don ou d'un legs qui répondrait parfaitement aux critères de définition décrits supra paragraphe 4.1.2.1., les dons et legs ne sont pas suivis selon la technique des ressources affectées.

la taxe d'apprentissage

Les fonds provenant de la taxe d'apprentissage ne constituent pas une ressource affectée au sens défini dans la présente instruction.

En effet, il n'existe pas d'obligations réciproques entre la partie qui verse la taxe d'apprentissage à l'établissement public (entreprise assujettie ou organisme collecteur) et l'établissement public qui reçoit cette recette.

En revanche, l'établissement public a l'obligation juridique en vertu des lois et décrets régissant la taxe d'apprentissage, d'utiliser ces fonds ou ces dons en nature pour des actions d'apprentissage ou de formation technologique et professionnelle.

Par ailleurs, l'établissement a l'obligation d'établir en fin d'exercice un état d'utilisation de la taxe d'apprentissage, détaillant par chapitre et par nature toutes les dépenses réalisées à partir de la collecte de la taxe d'apprentissage.

Toutefois, ce compte rendu financier n'est pas destiné au bailleur de fonds, mais adressé à la commission départementale de la formation professionnelle. (Il figure également en annexe au compte financier présenté au conseil d'administration.)

Les impératifs réglementaires qui accompagnent la collecte et l'utilisation des fonds provenant de la taxe d'apprentissage confèrent à cette recette un caractère affecté très affirmé qui exige un suivi particulier dont les modalités sont détaillées infra paragraphe 4.1.3.2.

les bourses

Les bourses versées à des élèves ou étudiants par un établissement public en lieu et place de son ministère de tutelle ne s'analysent pas comme des ressources affectées, au sens défini dans la présente instruction.

les opérations assujetties à la TVA

Les opérations de dépenses et de recettes relatives à des activités assujetties à la TVA ne sont pas suivies selon la technique des ressources affectées.

Les dispositions à ce sujet figurant dans les instructions de la direction de la comptabilité publique n° 80-198-M9-3 du 17 décembre 1980 et n° 81-173-M9-3 du 24 novembre 1981 sont abrogées. Cette technique avait été choisie alors pour répondre aux obligations du code général des impôts de décrire les opérations soumises à TVA dans des comptes distincts au sens fiscal. En fait, les services fiscaux n'exigent pas une comptabilisation distincte de ces opérations, mais la possibilité de les identifier, si besoin, au sein de la comptabilité de l'établissement public.

4.1.3. Autres ressources ayant une affectation prédéterminée

4.1.3.1. Généralités

Ainsi qu'il a été précisé supra au paragraphe 4.1.1. « Base réglementaire », ces ressources sont celles qui comportent une affectation dès leur attribution mais qui ne répondent pas à la définition des ressources affectées. Il s'agit par exemple, des subventions notifiées à un établissement public pour couvrir une action spécifique ou destinées à certains services ou laboratoires de l'établissement.

Entrent dans cette catégorie de ressources, celles que certains ministères de tutelle appellent recettes "fléchées" ou encore recettes "spécifiques".

L'ordonnateur a l'obligation administrative de respecter l'affectation des crédits qui lui sont ainsi alloués :

- en règle générale, l'affectation des crédits se traduit par l'inscription des recettes aux chapitres budgétaires correspondant à la nature de ces recettes ;
- dans d'autres cas, il est envisageable d'ouvrir des subdivisions aux comptes 657 et 757 "Charges et produits spécifiques". Cette solution correspond à l'exécution d'opérations particulières ayant un caractère régulier et peut être mise en oeuvre sur autorisation du bureau 5B de la direction générale de la comptabilité publique ;
- certaines ressources sont destinées à des services dotés d'un budget annexe ;

- enfin, l'établissement public dispose de la possibilité d'instaurer des systèmes de suivi extra-comptable, voire une comptabilité analytique permettant de mettre en regard certaines recettes avec certaines dépenses.

4.1.3.2. Suivi particulier de la taxe d'apprentissage

Il convient de se reporter à la réglementation relative à la taxe d'apprentissage (notamment la loi n° 79-575 du 10 juillet 1979 et les décrets n° 72-283 du 12 avril 1972 et n° 80-106 du 1er février 1980) pour connaître les conditions d'habilitation d'un établissement public pour collecter de la taxe et les obligations qui lui incombent en contrepartie.

L'encaissement par un établissement public de fonds provenant de la taxe d'apprentissage emporte notamment l'obligation pour l'établissement d'utiliser ces fonds exclusivement pour la couverture de certaines charges liées à l'apprentissage et à la formation technologique et professionnelle.

L'établissement doit être en mesure de prouver qu'il a respecté l'affectation de ces sommes, ce qui conduit à un suivi particulier que l'on désigne parfois comme la technique budgétaire et comptable des "recettes spécifiques"

suivi budgétaire

Les prévisions de collecte de taxe d'apprentissage et l'emploi qui en sera fait doivent figurer dans le budget primitif. Il s'agit toutefois d'un exercice qui requiert la plus grande prudence puisque rien n'oblige les assujettis à se libérer auprès de l'établissement public.

Il sera sans doute plus expédient de réaliser l'inscription au budget par voie de décision budgétaire modificative en cours d'année, après que le versement aura été effectué auprès de l'établissement.

Les recettes provenant de la taxe d'apprentissage ne sont considérées comme définitivement acquises à l'établissement public que dans la mesure où ce dernier les a utilisées pour financer la formation professionnelle : en conséquence, la constatation des recettes en classe 7 et en classe 1 et l'émission du titre de recette n'interviennent qu'après mandatement des dépenses correspondantes en classe 6 et en classe 2.

suivi comptable

Comptes utilisés :

compte 4674 - Taxe d'apprentissage

compte 13181 - Produits de versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

compte 7482 - Produits de versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage

schéma comptable

A la réception des fonds, il y a débit de la classe 5 par crédit du compte 4674 « Taxe d'apprentissage ».

Le solde créditeur du compte 4674 "Taxe d'apprentissage" correspond à la somme restant à dépenser pour l'utilisation des fonds provenant de la taxe d'apprentissage.

Lors de la réalisation des dépenses, la comptabilisation ne présente aucune particularité. Il y a d'abord, lors de la prise en charge, débit classe 6 ou 2 par crédit classe 4 - « Fournisseurs », puis, lors du paiement, débit classe 4 - « Fournisseurs » par crédit classe 5.

La constatation des recettes se fait à hauteur des dépenses réalisées en débitant le compte 4674 "Taxe d'apprentissage" par le crédit d'un compte classe 7 ou classe 1 "Produits de versements libératoires ouvrant droit à l'exonération de la taxe d'apprentissage".

4.2. RESSOURCES ISSUES DE CONVENTIONS

Les dispositions du présent paragraphe concernent les contrats et conventions passés entre un établissement public et un tiers public ou privé procurant des ressources à l'établissement, que ces contrats et conventions soient ou non suivis selon la technique des ressources affectées.

En effet, il est rappelé que les contrats et conventions par lesquels un établissement public s'engage à fournir certaines prestations ne constituent pas systématiquement des ressources affectées (cf. supra paragraphe 4.1.2.2.).

Toutefois, dans la mesure où lors du suivi en ressources affectées se posent certains problèmes plus généraux relatifs aux contrats et conventions, il est apparu souhaitable d'en préciser le régime pour l'ensemble des contrats et conventions.

Ne sont pas traités dans le présent chapitre les problèmes afférents aux relations contractuelles par lesquelles un établissement public commande certains biens ou services à un tiers. Dans ce cas, il convient de se reporter aux dispositions relatives à la dépense figurant dans la présente instruction.

4.2.1. Exécution des prestations avant signature de la convention

Seules les conventions de recherche peuvent donner lieu à un commencement d'exécution des travaux par l'établissement public avant signature de la convention.

Les dépenses sont alors imputées sur les chapitres budgétaires par nature du budget de l'établissement, dans la mesure où ces chapitres sont dotés des crédits suffisants au moment où l'établissement commence les travaux. Ces chapitres seront ensuite abondés à hauteur du montant total de la convention dès qu'elle sera signée.

Les mandats sont accompagnés des pièces justificatives suivantes :

- de préférence, une copie de la convention certifiée par l'ordonnateur ;
- à défaut, un certificat administratif de l'ordonnateur précisant le cocontractant, le montant des crédits prévus à la convention, la date probable de signature et la date d'effet retenue dans le projet.

De plus, dans la mesure où la convention n'est pas signée, il est à prévoir que les fonds ne seront pas encore versés à l'établissement au moment où il exécute les premières dépenses. Ces dépenses sont donc réalisables à la condition que l'établissement public possède la trésorerie disponible et en tout état de cause, dans la limite de 30% de la recette totale prévue à la convention.

4.2.2. Exécution des prestations après signature et avant encaissement des fonds

Par mesure de souplesse et notamment afin de ne pas mettre en difficulté les établissements publics qui contractent avec des collectivités publiques soumises à la règle du paiement après service fait, les établissements publics sont autorisés à engager, liquider et mandater les dépenses nécessaires à l'exécution des contrats et conventions après signature mais avant réception des fonds ou en dépassement des fonds reçus, dans la limite fixée ci-dessous, à la condition que l'établissement public possède la trésorerie disponible pour couvrir ces dépenses.

Ces dépenses sont limitées à 30% de la recette totale prévue à la convention, étant précisé que si des fonds ont déjà été versés, le montant de l'avance de fonds effectuée par l'établissement public cumulé à celui des fonds déjà reçus sur la convention, ne peut excéder le montant total de la convention.

Cette possibilité d'avance de trésorerie qui n'existait auparavant que pour les conventions de recherche, est étendue à tous les contrats et conventions passés par les établissements publics avec des cocontractants publics ou privés.

L'existence d'une convention signée avec un cocontractant comporte l'obligation juridique pour ce dernier de verser les fonds puisqu'il s'y est engagé contractuellement. Il sera toutefois nécessaire à l'agent comptable de suivre tout particulièrement ces conventions dont l'exécution a débuté avant réception des fonds afin de s'assurer que le cocontractant effectue les paiements auxquels il s'est engagé.

4.2.3. Versement d'avances et d'acomptes par un cocontractant public

L'établissement public qui ne souhaite pas faire l'avance des fonds pour l'exécution d'une convention ou qui ne peut le faire en raison d'une trésorerie insuffisante, dispose de toute liberté face à un cocontractant privé pour subordonner l'exécution des prestations au versement des fonds.

Face à un cocontractant public soumis à la règle du paiement après service fait, deux possibilités sont néanmoins offertes à l'établissement public afin d'éviter une trop grande avance de trésorerie.

- conventions passées entre un établissement et l'État

Par extension, l'instruction n° 77-32-B1 du 9 mars 1977 relative aux conventions passées par l'État avec des établissements publics dotés d'un agent comptable, autorise sous certaines conditions les administrations publiques de l'État à verser des avances aux établissements publics cocontractants, par dérogation au principe du paiement après service fait.

- conventions passées entre un établissement et une collectivité publique autre que l'État

L'établissement public peut, en tout état de cause, demander à son cocontractant soumis aux règles de la comptabilité publique, un paiement échelonné comportant des acomptes correspondant aux tranches de prestations déjà effectuées, ce qui permet à la collectivité publique de respecter la règle du paiement après service fait et ne grève pas trop lourdement la trésorerie de l'établissement public.

4.3. PARTICULARITÉS DE LA PROCÉDURE BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DES RESSOURCES AFFECTÉES

4.3.1. Inscription au budget

Bien que constituant des opérations pour compte de tiers, les ressources affectées ne peuvent être traduites uniquement en classe 4. Il est indispensable de faire figurer au budget de l'établissement les sommes représentant des ressources affectées, bien qu'elles soient inscrites pour le même montant en dépenses et en recettes et n'entraînent ni excédent ni déficit pour l'établissement.

Ne pas inscrire ces opérations au budget restreindrait l'information du conseil d'administration et conduirait à donner une image fautive de l'activité réelle de l'établissement, alors même que la réalisation de ces opérations mobilise une partie du potentiel humain, mobilier et financier de l'établissement public.

4.3.2. Constatation des recettes postérieure aux dépenses

Il résulte de la définition des ressources affectées que les recettes ne sont définitivement acquises à l'établissement public que lorsque celui-ci a effectué les obligations qui lui incombent. Or le système des droits constatés en vigueur dans les établissements publics conduit à émettre les titres à la naissance des droits, et non sur la base des encaissements et décaissements.

Compte tenu de la définition des ressources affectées, les titres de recettes interviennent, logiquement, après la réalisation des dépenses dont l'établissement a l'obligation en application des dispositions prévues lors de l'affectation des recettes. C'est le mandatement des dépenses qui justifie le titre de recettes (cf. infra paragraphe 4.4.4.).

4.3.3. Report automatique des crédits

La technique budgétaire et comptable des ressources affectées devant permettre le suivi d'opérations dont l'exécution est susceptible de s'étendre sur plusieurs exercices, le report automatique des crédits correspondant aux restes à réaliser sur convention, y compris en fonctionnement, est autorisé (cf. infra paragraphe 4.4.5.).

4.3.4. Comptes utilisés

La technique budgétaire et comptable des ressources affectées fait intervenir deux comptes de la classe 4 :

- compte 4682 « Produits à recevoir sur ressources affectées »;
- compte 4686 « Charges à payer sur ressources affectées ».

Le débit du compte 4682 et le crédit du compte 4686 sont justifiés par une copie des contrats et conventions, des actes ou des lettres reçus des parties versantes. Chacun des comptes est justifié en solde par un état de développement du solde.

Le solde débiteur du compte 4682 « Produits à recevoir sur ressources affectées » représente le montant des fonds restant à recevoir.

Le solde créditeur du compte 4686 « Charges à payer sur ressources affectées » représente le montant des fonds restant à dépenser.

4.3.5. Suivi extra-comptable

Pour chaque convention de ressources affectées, il est tenu une fiche retraçant les différentes opérations effectuées en exécution de cette convention. Il est notamment indispensable d'avoir un suivi très rigoureux des dépenses afin de pouvoir assurer le contrôle des crédits disponibles sur la convention, sachant qu'un contrôle par rapport au seul solde du compte 4686 « Charges à payer sur ressources affectées » ne donne pas une vision exacte du disponible (cf. infra paragraphes 4.4.3. et 4.4.4.).

Bien entendu, une tenue informatisée de ces fiches est tout à fait conseillée, dans la mesure où les principes décrits dans la présente instruction sont respectés par les procédures informatiques.

4.4. TECHNIQUE BUDGÉTAIRE ET COMPTABLE DES RESSOURCES AFFECTÉES : DÉROULEMENT DE LA PROCÉDURE

Les différentes étapes des écritures budgétaires et comptables sont présentées chronologiquement, avec pour chaque opération, l'aspect budgétaire (relevant de la compétence de l'ordonnateur) et l'aspect comptable (incombant à l'agent comptable).

4.4.1. Signature de la convention

4.4.1.1. Suivi budgétaire

Comme pour toute opération financière réalisée par l'établissement public, les opérations suivies en ressources affectées doivent apparaître en prévision au budget de l'établissement (et non pas seulement en exécution) sur les subdivisions des chapitres budgétaires par nature concernés.

Les crédits sont inscrits pour le même montant en dépenses et en recettes.

Au choix de l'établissement public, l'inscription au budget de l'année N est effectuée :

- soit pour le montant total de la convention, y compris si l'exécution de la convention couvre plusieurs années. Les années suivantes, seuls les crédits non consommés et les recettes restant disponibles doivent être inscrits au budget.

- soit pour le montant des opérations qui doivent être réalisées dans l'année N, dans l'hypothèse d'une convention de ressources affectées comportant des tranches annuelles bien individualisées.

Chaque année, il sera inscrit au budget le montant de la tranche prévue pour l'exercice considéré, éventuellement augmenté des reports de crédits résultant de l'exercice précédent.

Si l'établissement dispose d'éléments d'information suffisamment précis lors de la préparation du budget, les crédits correspondant aux opérations de ressources affectées sont inscrits dans le budget primitif.

Si ce n'est pas le cas, ils font l'objet, en cours d'exercice dès que la réalisation de l'opération connaît une fiabilité suffisante, d'une inscription par voie de décision budgétaire modificative.

Dans la mesure où les crédits figurent pour un même montant en dépenses et en recettes, et ne peuvent donc mettre en cause l'équilibre du budget, la décision budgétaire modificative relève de la compétence de l'ordonnateur. Elle est ensuite soumise pour information au plus prochain conseil d'administration.

L'originalité de la technique budgétaire et comptable des ressources affectées réside dans le fait que la signature de la convention emporte automatiquement ouverture des crédits aux chapitres budgétaires concernés.

Ceci signifie que :

- si les crédits correspondants ont été prévus dans le budget primitif, ils sont utilisables dès signature de la convention (y compris si le budget n'est pas encore exécutoire) ;
- si les crédits correspondants ne figurent pas au budget primitif et si la décision budgétaire modificative n'est pas encore intervenue, la consommation des crédits prévus par la convention peut néanmoins commencer dès la signature de cette convention (engagement, mandatement...), dans le respect des règles définies en matière d'encaissement des fonds.

La décision budgétaire modificative intervient alors pour régularisation, dans les meilleurs délais possibles et absolument avant la fin de l'exercice.

4.4.1.2. Suivi comptable

Il est nécessaire que l'agent comptable soit destinataire de tous les documents qui donnent naissance aux opérations suivies en ressources affectées, notamment les contrats et conventions.

L'écriture de prise en charge de la convention consiste à débiter le compte 4682 "Produits à recevoir sur ressources affectées" par le crédit du compte 4686 "Charges à payer sur ressources affectées" pour le montant total de la convention, y compris si l'établissement a choisi de n'inscrire en prévision budgétaire que la tranche annuelle de la convention.

4.4.2. Réception des fonds

Cette opération ne donne pas lieu à écriture dans la comptabilité tenue par l'ordonnateur, mais à un seul suivi comptable.

Les fonds peuvent être versés par le bailleur de fonds totalement en une seule fois, ou en plusieurs paiements.

Chaque encaissement de fonds donne lieu à un débit classe 5 par crédit du compte 4682 "Produits à recevoir sur ressources affectées" pour le montant encaissé.

Le solde du compte 4682 "Produits à recevoir sur ressources affectées" correspond au montant des fonds qu'il reste à encaisser sur la convention.

4.4.3. Réalisation des dépenses nécessaires à l'exécution de la convention

4.4.3.1. Suivi budgétaire

La procédure est celle en vigueur dans l'établissement pour toutes les autres opérations de dépenses, sous réserve des précisions ci-après.

Lors de l'engagement, le contrôle de la disponibilité des crédits se fait à plusieurs niveaux :

- le contrôle traditionnel par rapport aux crédits figurant sur les subdivisions budgétaires concernées, (ce contrôle est insuffisant dans la mesure où sur ces subdivisions se trouvent également des crédits autres que ceux prévus pour l'exécution des opérations de ressources affectées) ;
- un contrôle par rapport au montant figurant au crédit du compte 4682 "Produits à recevoir sur ressources affectées" qui indique le montant des sommes encaissées sur la convention ;
- un contrôle par rapport aux dépenses déjà effectuées sur cette convention et qui ont donc entamé la consommation des recettes encaissées.

Ce dernier contrôle ne peut être réalisé que grâce à un suivi extra-comptable de la consommation des crédits sur la convention. En effet, le solde du compte 4686 "Charges à payer sur ressources affectées" représente ce qu'il reste à dépenser sur la convention mais ne tient pas compte des dépenses déjà mandatées et payées qui n'ont pas encore donné lieu à constatation des recettes budgétaires correspondantes (cf. paragraphe 4.4.4.)

La liquidation ne présente pas de particularités.

En ce qui concerne le mandatement, le mandat doit faire référence à la convention de ressources affectées à laquelle il se rapporte (sous forme par exemple, de l'adjonction d'un numéro ou d'une codification particulière). Il ne s'agit pas de mettre en place une série spécifique des mandats sur ressources affectées différente de la série continue des mandats de l'établissement : ils s'insèrent chronologiquement dans la série continue unique de l'ensemble des mandats.

Le mandat est imputé au compte de charge par nature adéquat, soit en classe 6 pour les dépenses de fonctionnement, soit en classe 2 si les achats de biens d'équipement deviennent propriété de l'établissement.

Il est précisé à cet égard que dans l'hypothèse où des biens sont acquis par un établissement public pour être remis à un tiers, ce qui est fréquemment le cas dans le cadre des programmes européens de coopération, ces biens ne sont pas considérés comme des immobilisations au sens de la loi comptable, quel que soit leur montant dans la mesure où ils ne sont pas destinés à servir durablement à l'activité de l'établissement.

Par ailleurs, l'établissement public peut, en accord avec le bailleur de fonds, prélever des frais de gestion sur les conventions de ressources affectées : ces frais sont périodiquement mandatés au compte 658 "Charges diverses de gestion courante", et donnent lieu à constatation d'une recette équivalente dans les conditions prévues au paragraphe 4.4.4. (Parallèlement, un titre de recette est émis à due concurrence au compte 758 "Produits divers de gestion courante", cf. paragraphe 4.4.4.).

4.4.3.2. Suivi comptable des opérations de dépenses

La comptabilisation ne présente aucune particularité et donne lieu, lors de la prise en charge, à un débit classe 6 ou 2 par crédit classe 4 "Fournisseurs" et ensuite, lors du paiement, à un débit classe 4 "Fournisseurs" par crédit classe 5.

4.4.4. Constatation des recettes budgétaires

4.4.4.1. Suivi budgétaire

La constatation des recettes intervient selon une périodicité à définir au sein de l'établissement public, et en tout état de cause au plus tard le 31 décembre. Il est conseillé de procéder très régulièrement à ces opérations, ce qui permet un meilleur suivi des ressources affectées.

Pour ce faire, l'ordonnateur émet un titre de recette à hauteur des dépenses effectivement réalisées. Le titre de recette peut être individuel (un par convention) ou collectif (dans ce cas, le détail des conventions doit être joint au titre de recette). Chaque titre de recette doit contenir l'énumération des mandats émis pour le règlement des dépenses faites sur la convention concernée (n° de mandat et montant). Il est imputé sur le compte de classe 7 ou de classe 1 concerné.

4.4.4.2. Suivi comptable

Le titre de recette donne lieu à un débit du compte 4686 "Charges à payer sur ressources affectées" par un crédit classe 7 ou classe 1 pour le montant correspondant.

Le solde créditeur du compte 4686 représente ce qu'il reste à dépenser sur la convention. Mais il ne tient pas compte des dépenses déjà effectuées mais qui n'ont pas encore donné lieu à émission du titre de recette.

4.4.5. Clôture de l'exercice

L'hypothèse envisagée est celle où l'exécution de la convention n'est pas terminée au 31 décembre de l'année considérée.

La comptabilisation des opérations sur ressources affectées s'effectue du 1er janvier au 31 décembre, sans période complémentaire, afin que les soldes des comptes 4682 et 4686 soient connus au même moment, au 31 décembre.

4.4.5.1. Suivi budgétaire

Les crédits initialement inscrits en prévision au budget de l'année N et non consommés au 31 décembre sont reportés automatiquement sur simple décision de l'ordonnateur.

Le montant du report de crédits est égal au solde du compte 4686 « Charges à payer sur ressources affectées », déterminé après prise en charge des titres de recettes émis à hauteur des dépenses réalisées.

Ces crédits sont inscrits au budget de l'exercice N + 1 lors de la première décision budgétaire modificative du nouvel exercice. Ils sont néanmoins considérés comme ouverts avant même leur inscription au budget N+1 et utilisables dès le 1er janvier (cf. paragraphe 4.4.1.).

4.4.5.2. Suivi comptable

Les soldes des comptes 4682 et 4686 sont repris en balance d'entrée. Le suivi extra-comptable est poursuivi sans interruption d'un exercice sur l'autre.

4.4.6. Reliquats non utilisés à l'issue de la réalisation de la convention : hypothèse de la restitution au bailleur de fonds

Lorsque les opérations prévues par la convention sont entièrement réalisées, en toute logique, les dépenses faites par l'établissement doivent atteindre le montant des ressources prévues par le contrat pour financer cette opération. Les comptes 4682 et 4686 se trouvent donc automatiquement soldés à l'issue de la convention.

Il est cependant fréquent que des reliquats de recettes non utilisées subsistent. Comme il a été précisé en 1ère partie du présent titre, le bailleur de fonds peut exiger la restitution à son profit de ces sommes. Il peut également décider de les abandonner définitivement à l'établissement public qui en fait alors l'usage qui lui convient (cf. § 4.4.7.).

4.4.6.1. Suivi budgétaire

Compte tenu de la technique particulière de constatation des recettes en matière de ressources affectées, il n'y a pas lieu de faire émettre de titre par l'ordonnateur pour attester du reversement du reliquat au bailleur de fonds. En effet, la consommation effective des crédits budgétaires, en charges et produits, se trouve comptabilisée correctement à hauteur des opérations réalisées pour l'exécution de la convention.

En revanche, il serait souhaitable d'annuler par voie de décision budgétaire modificative, le reliquat de crédits inscrits au budget, tant en recettes qu'en dépenses, étant rappelé que le montant total initial de la convention (ou de la dernière tranche annuelle) figure au budget.

En effet, ces crédits n'auront désormais aucune concrétisation, mais n'étant pas individualisés budgétairement sur les chapitres concernés, ils pourraient éventuellement être abusivement engagés pour d'autres dépenses.

4.4.6.2. Suivi comptable

Si à l'issue des opérations, les fonds initialement prévus par la convention n'ont pas été versés en totalité à l'établissement public, il convient de solder le compte 4682 "Produits à recevoir sur ressources affectées" pour constater que ces fonds ne seront jamais encaissés par l'établissement public et pour apurer la prise en charge initiale. Il y a alors débit du compte 4686 "Charges à payer sur ressources affectées" par crédit du compte 4682 "Produits à recevoir sur ressources affectées".

Dans l'hypothèse où tous les fonds préalablement encaissés ont été entièrement consommés, le reliquat sur convention correspond exactement à ce que le bailleur de fonds n'a pas versé à l'établissement. Il n'y a pas dans ce cas de reversement effectif à son profit et les comptes 4686 et 4682 se trouvent automatiquement soldés par l'écriture susmentionnée.

Si l'établissement public n'a pas dépensé en totalité les fonds qu'il a reçus, il doit les reverser de manière effective au bailleur de fonds.

Le compte 4682 se trouve soldé soit de manière automatique par l'encaissement de la totalité des ressources prévues au contrat, soit par l'écriture décrite ci-dessus.

Le versement du reliquat vient solder le compte 4686 "Charges à payer sur ressources affectées" qui est débité par le crédit classe 5.

Si le reversement du reliquat intervient pour une convention entrant dans le champ d'application de la TVA (cf. le schéma de comptabilisation d'une convention de ressources affectées soumise à la TVA, titre III), dans la mesure où les fonds encaissés par l'établissement public l'ont été toutes taxes comprises et ont donné lieu à collecte de TVA sur la totalité du montant de la convention, il convient de reverser un reliquat T.T.C. au bailleur de fonds et d'effectuer parallèlement une réduction de la TVA collectée en débitant le compte 4686 pour le montant H.T. du reliquat et le compte 4457 pour le montant de TVA par le crédit classe 5 pour le montant T.T.C. versé au bailleur de fonds.

4.4.7. Hypothèse du reliquat définitivement acquis à l'établissement

Le reliquat s'analyse alors comme une recette exceptionnelle.

4.4.7.1. Suivi budgétaire

Budgétairement, il convient de régulariser les inscriptions de crédits sur les chapitres concernés, par voie de décision budgétaire modificative afin d'une part, d'annuler le reliquat de crédits sur les chapitres initialement dotés en dépenses et en recettes au titre de la convention de ressources affectées, d'autre part, de constater l'augmentation des crédits en recettes pouvant éventuellement couvrir une charge nouvelle.

L'ordonnateur constate la recette par émission d'un titre de recette à hauteur du reliquat, sur le compte 77-Produits exceptionnels.

4.4.7.2. Suivi comptable

Le compte 4682 "Produits à recevoir sur ressources affectées" se trouve soldé soit automatiquement par l'encaissement de la totalité des ressources prévues au contrat, soit en passant la même écriture que celle décrite au premier alinéa du paragraphe 4.4.6.2.

Le compte 4686 "Charges à payer sur ressources affectées" est soldé en le débitant par le crédit du compte 7713 "Libéralités reçues".

4.4.8. Schémas de comptabilisation

Figurent dans les schémas d'écriture au titre III de la présente instruction :

- le schéma de comptabilisation d'un contrat de ressources affectées ;
- le schéma de comptabilisation du cas particulier d'un contrat de ressources affectées soumis à la TVA.

4.5. CAS PARTICULIER : RÉCUPÉRATION DES SOMMES INDÛMENT PAYÉES PAR L'EPNEA

Le respect de la procédure des ressources affectées empêche tout établissement public d'effectuer des dépenses en dépassement de la limite du montant maximal des recettes prévues par la convention de ressources affectées.

Toutefois, il peut advenir que sans dépasser le montant maximal du contrat, l'établissement public ait procédé par erreur à des paiements supérieurs à ce qu'il devait. Cette situation peut se rencontrer notamment dans le cadre de contrats au titre desquels l'établissement public doit verser certaines sommes à des tiers, conformément à des critères d'attribution fixés par le bailleur de fonds dans la convention.

La situation se régularise différemment selon que le reversement du paiement indu est demandé par l'établissement public au bénéficiaire, avant ou après la clôture de l'exercice qui a supporté le paiement initial.

4.5.1. Reversement demandé avant la fin de l'exercice

4.5.1.1. Suivi budgétaire

L'ordonnateur émet un ordre de reversement à l'encontre du bénéficiaire du trop payé, imputé sur le compte de la classe 6 qui a supporté la charge initiale, afin de constater le rétablissement de crédits sur ce chapitre.

Si au moment de l'émission de l'ordre de reversement, la dépense en cause a déjà donné lieu à constatation d'une recette budgétaire à hauteur du montant total de cette dépense, il convient d'annuler la part de recette qui correspond à la dépense indue pour l'établissement public : l'ordonnateur émet donc un ordre d'annulation de recette, à hauteur du montant du trop payé par l'établissement.

4.5.1.2. Suivi comptable

L'ordre de reversement est pris en charge comptablement en débitant le compte 4682 "Produits à recevoir sur ressources affectées" par le crédit classe 6.

Cette écriture vient constater au 4682 qu'il reste à encaisser la somme dont le reversement est demandé.

L'ordre d'annulation de recettes (éventuellement émis) se traduit par un débit classe 7 et un crédit 4686 "Charges à payer sur ressources affectées" afin que le solde du 4686 reflète à nouveau le montant qui reste à dépenser sur la convention.

L'encaissement du reversement effectué par le bénéficiaire est retracé par un débit classe 5 et un crédit 4682 "Produits à recevoir sur ressources affectées".

4.5.2. Reversement demandé après la clôture de l'exercice

4.5.2.1. Suivi budgétaire

Les charges et les produits ont été comptabilisés définitivement au budget de l'année N à hauteur du montant des opérations réalisées, c'est-à-dire y compris les sommes indûment versées. Le report de crédits non utilisés a donc donné lieu à une inscription en prévision au budget de l'année N+1 pour un montant inférieur à ce qu'il aurait dû être : les chapitres budgétaires en charges et produits se trouvent sous-dotés pour l'exercice N+1 du montant du trop-payé.

Si la différence entre le report de crédits réellement effectué et celui qui aurait dû l'être est importante et risque d'entraîner des difficultés lors du contrôle de la disponibilité des crédits, l'ordonnateur doit abonder les chapitres concernés à hauteur du reversement attendu, par voie de décision budgétaire modificative.

Il n'est pas possible d'émettre d'ordre de reversement : puisqu'on se situe après la clôture de l'exercice, on ne peut rétablir les crédits sur les chapitres intéressés. Il n'est pas envisageable non plus d'émettre un ordre de recette à l'encontre du débiteur, sachant qu'en matière de ressources affectées, la constatation des recettes n'intervient qu'à hauteur des dépenses.

L'opération se traduit uniquement par une écriture comptable justifiée par un état dressé par l'ordonnateur attestant que le reversement a été demandé au bénéficiaire du trop payé. En cas de recouvrement poursuivi après la phase amiable, l'agent comptable doit demander à l'ordonnateur l'émission d'un état exécutoire.

4.5.2.2. Suivi comptable

Il s'agit d'une écriture pour ordre justifiée par le certificat administratif de l'ordonnateur. Il y a débit du compte 4682 "Produits à recevoir sur ressources affectées" par crédit du compte 4686 "Charges à payer sur ressources affectées" pour le montant de la somme dont le reversement est demandé.

Cette écriture constate au 4682 la somme qu'il reste à encaisser. Le solde créditeur du compte 4686 affiche le nouveau montant du disponible sur la convention, ou se trouve soldé s'il était anormalement débiteur en fin de convention exécutée.

L'encaissement du reversement effectué par le bénéficiaire est retracé par un débit classe 5 et un crédit 4682 "Produits à recevoir sur ressources affectées".

4.5.3. Utilisation du reversement

Que l'on se situe avant ou après la clôture de l'exercice, si la convention de ressources affectées n'est pas terminée au moment où se produisent ces opérations, les fonds ainsi récupérés sont employés de manière normale pour continuer l'exécution de la convention.

Si la convention est terminée, le remboursement du bénéficiaire constitue un reliquat sur la convention. Il appartient au bailleur de fonds de décider s'il souhaite le récupérer ou s'il le laisse définitivement à la disposition de l'établissement public (cf. paragraphe 4.4.6.).

4.5.4. Absence de reversement à l'issue de la convention

Dans l'hypothèse où, à la fin de l'exécution de la convention, le bénéficiaire du trop payé n'a pas reversé à l'établissement public la somme qu'il a indûment perçue, il convient de continuer le recouvrement auprès du bénéficiaire indélicat, procédure qui peut éventuellement aboutir à une remise gracieuse ou une admission en non-valeur dans les conditions habituelles.

Le compte 4682 sera alors apuré par le compte 6714 "Créances devenues irrécouvrables".

5. PROGRAMMES D'INVESTISSEMENT PLURIANNUELS ET COMPTABILITÉ DE PROGRAMME

La réalisation dans les établissements publics nationaux d'opérations d'investissement dont l'exécution s'étend sur plusieurs années conduit à aménager le principe de l'annualité budgétaire en adaptant les deux notions d'*autorisation de programme* et de *crédits de paiement* prévues pour les opérations de l'État par l'ordonnance n°59-2 du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances.

Le présent développement concerne le suivi des opérations d'investissement pluriannuelles *dans le cadre budgétaire de l'établissement public*, c'est-à-dire seulement à partir du moment où sont connus les financements dont l'établissement public pourra disposer pour la réalisation de ces opérations, quelle qu'en soit l'origine.

Se trouve donc exclue du champ d'application des présentes dispositions la description de toute procédure d'attribution de crédits ou de financements au bénéfice de l'établissement public par des organismes tiers (c'est à dire située en amont de l'établissement public).

En revanche, les dispositions qui suivent s'appliquent à toute opération de dépense d'investissement dès lors qu'elle implique l'ouverture de crédits successivement sur plusieurs exercices budgétaires.

Les dispositions développées ci-après ont fait l'objet de l'instruction n° 95-023-M9 du 15 février 1995.

5.1. LE PROGRAMME ET SON AUTORISATION

5.1.1. Définition

On entend par « *programme* » les opérations nécessaires pour réaliser un investissement précis, décidé par l'établissement public (EP) dans le cadre de l'accomplissement de ses missions, et dont l'exécution s'étend sur plus d'un exercice budgétaire.

Ce programme prévoit les dépenses à réaliser et les ressources permettant de couvrir ces charges.

Il aura donc fait l'objet d'une préparation pour permettre une évaluation correcte de son coût et la mobilisation des moyens de financement.

Les financements figurant au programme de l'établissement public peuvent avoir des origines diverses :

- financement accordé par l'État (quel que soit le vocabulaire adopté par le ministre de tutelle à l'appui de l'attribution du financement : subvention, autorisation de programme, crédits de paiement, tranche fonctionnelle d'autorisation de programme, ou autre);
- financement accordé par les collectivités locales;
- financement d'origine privée;
- autofinancement par l'établissement public;
- etc.,...

Le programme est traduit budgétairement dans une « autorisation de programme ».

L'autorisation de programme pluriannuelle est répartie en « enveloppes annuelles » qui précisent pour chaque exercice budgétaire, les travaux à réaliser et les financements correspondants. Le montant de chaque enveloppe annuelle correspond aux « crédits de paiements » qui seront ouverts dans le budget de l'établissement public au titre de l'exercice considéré.

Il est précisé que lorsque le programme est financé en tout ou partie par des subventions retracées dans le cadre d'une autorisation de programme du budget de l'État, les recettes attendues annuellement par l'établissement public devront être calculées notamment en fonction du montant annuel attendu de ces subventions.

5.1.2. Présentation de l'autorisation de programme dans le budget de l'établissement public

Doivent figurer au budget de l'établissement public *à la fois le montant global de l'autorisation de programme et le montant des crédits de paiement* ouverts au titre de l'année considérée.

L'inscription au budget des autorisations de programme et des crédits de paiement est effectuée soit lors de l'élaboration du budget, soit par voie de décision budgétaire modificative.

Chaque année, l'enveloppe annuelle correspondant à l'exercice considéré est inscrite au budget, accompagnée d'un rappel du montant global de l'autorisation de programme.

L'inscription des autorisations de programme et des crédits de paiement s'effectue selon des modalités différentes.

5.1.2.1. Inscription d'une autorisation de programme

Une autorisation de programme est inscrite au sein du budget suivant les dispositions prévues par la circulaire annuelle relative à la préparation des budgets des établissements, élaborée par la Direction du Budget (ces circulaires sont diffusées chaque année auprès des établissements par leur ministère de tutelle).

5.1.2.2. Inscription des crédits de paiement

Les crédits de paiement sont répartis aux comptes par nature concernés, ou aux codes budgétaires adéquats pour les établissements publics qui ont recours à cette classification.

5.1.3. Approbation de l'autorisation de programme

Quelle que soit sa présentation matérielle, l'autorisation de programme fait partie intégrante du budget et a la même valeur juridique.

L'approbation du budget (ou de la décision budgétaire modificative) selon les procédures habituelles en vigueur emporte approbation de l'autorisation de programme : dès lors, l'ordonnateur peut engager juridiquement des dépenses dans le cadre et dans la limite de cette autorisation de programme.

Les financements prévus devront être dûment justifiés afin de constater leur réalité.

A titre indicatif, la pièce justificative est :

- pour un financement émanant des collectivités territoriales, la décision de la collectivité accordant le financement à l'établissement public (délibération du conseil municipal, général ou régional, ou inscription au budget de la collectivité);
- pour un financement émanant de l'État, la décision d'octroi de la subvention par l'autorité de tutelle;
- pour un financement d'origine privée, la convention signée et approuvée suivant les règles propres à chaque établissement public;
- pour la part d'autofinancement, la délibération du conseil d'administration.

5.1.4. Modification de l'autorisation de programme

Lors de l'exécution du programme, il peut advenir que les modalités initialement prévues aient à être modifiées (révision des travaux à exécuter, révision des financements).

Les augmentations ou les réductions du montant de l'autorisation de programme (non consommée s'il s'agit d'une réduction) et des crédits de paiements résultant de ces révisions doivent être traduites immédiatement dans le budget de l'établissement public, soit par la plus prochaine décision modificative si ces modifications se produisent en cours d'année, soit par le plus prochain budget primitif si ces modifications sont décidées dans le cadre d'un nouvel exercice budgétaire.

Lorsque le programme a été entièrement réalisé, le reliquat éventuel d'autorisation de programme devra être annulé selon les mêmes procédures.

5.2. L'EXÉCUTION DU PROGRAMME

5.2.1. Principe

L'exécution d'un programme d'investissement pluriannuel est régie par deux règles issues de l'ordonnance du 2 janvier 1959 relative aux lois de finances concernant d'une part la limite des engagements, d'autre part la limite des mandatements.

5.2.1.1. La limite des engagements

Le montant de *l'autorisation de programme* constitue la limite supérieure des dépenses que l'ordonnateur est autorisé à *engager* pour la réalisation de l'investissement.

Ainsi, aux termes des articles 168 et 205 du décret du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, « les engagements de dépenses sont limités [...] au montant des autorisations de programme inscrites au budget, ou à l'état de prévision ».

5.2.1.2. La limite des mandatements

Le montant des *crédits de paiement* constitue la limite supérieure annuelle des dépenses pouvant être *mandatées dans l'année*, pour la couverture des engagements contractés dans le cadre de l'autorisation de programme.

Ces dispositions permettent à l'établissement public de contracter des engagements juridiques au delà du montant des crédits annuels, ce qui revêt un grand intérêt pour des opérations pluriannuelles.

5.2.2. L'autorisation globale d'engager

L'approbation de l'autorisation de programme vaut autorisation d'engager.

Il faut considérer que l'approbation de l'autorisation de programme équivaut à l'acte de réservation sur plusieurs années des financements qui donneront lieu à ouverture de crédits de paiement annuels pour la réalisation de cette opération précise d'investissement.

Il n'existe pas de procédure budgétaire particulière qui matérialise la réservation du montant de l'autorisation de programme. Le contrôleur financier, s'il en existe un auprès de l'établissement public, en prend connaissance au travers du budget qui lui est transmis.

Pour des facilités de suivi, il est attribué un numéro par autorisation de programme, dans une série distincte des numéros d'engagement des autres dépenses de l'établissement public.

Les montants ouverts aux chapitres budgétaires intéressés au titre de l'autorisation de programme sont destinés à la réalisation des seules opérations prévues au programme et ne peuvent être utilisés pour d'autres investissements hors programme.

En outre, l'autorisation de programme constate l'autorisation donnée à l'établissement public d'inscrire chaque année à son budget les crédits nécessaires à la réalisation des travaux de l'année considérée.

5.2.3. Les engagements juridiques

Dans la limite du montant de l'autorisation de programme, l'établissement public peut prendre tout engagement juridique nécessaire à l'exécution de l'investissement programmé : signer des contrats et conventions, passer des marchés et des commandes, etc.

Pour pouvoir être conclu, chaque engagement juridique doit respecter comptablement les conditions suivantes :

- son montant doit être inférieur ou égal au reste disponible sur l'autorisation de programme, le reste disponible étant la différence entre le montant de l'autorisation de programme et les engagements juridiques déjà contractés par l'établissement.
- le montant à payer dans l'année au titre de cet engagement doit être inférieur au reste disponible sur les crédits de paiements ouverts pour l'année compte tenu des paiements à effectuer en raison d'engagements antérieurs et qui ont donné lieu à des engagements comptables annuels comme indiqué au paragraphe 5.2.4.

En outre, s'il s'agit d'un engagement pluriannuel, notamment un marché, le calendrier d'exécution doit être compatible avec le montant des crédits de paiement qui seront ouverts annuellement au budget de l'établissement public, tels que prévus dans l'échéancier de l'autorisation de programme.

Les contrats, marchés ou commandes passés dans ce cadre sont soumis au visa préalable du contrôleur financier, s'il en existe un auprès de l'établissement public, selon les modalités de contrôle financier propres à chaque établissement public, avec la fiche de programme (cf. 5.3.1.1.).

Le contrôle de la disponibilité des crédits est effectué par rapport au montant de l'autorisation de programme non encore consommé.

5.2.4. Les engagements comptables dans le cadre annuel

Il est rappelé que l'établissement public n'est pas autorisé à mandater en dépassement des crédits de paiement ouverts au titre de l'exercice.

Aussi, afin de suivre plus facilement la consommation de ces crédits, les dépenses effectuées dans le cadre du programme font-elles l'objet d'engagements comptables annuels, dans les conditions habituelles en vigueur dans l'établissement public.

Deux situations notamment peuvent se présenter :

- si l'engagement juridique prévoit la réalisation des prestations dans le cours de l'exercice (et, est donc d'un montant inférieur aux crédits de paiement disponibles de l'exercice), l'engagement comptable est égal au montant de l'engagement juridique ;
- si l'engagement juridique comporte des prestations pluriannuelles, il donnera lieu en début de chaque année à un engagement comptable annuel, correspondant à la prestation de l'année.

Ces engagements comptables annuels sont numérotés dans la série continue des engagements de l'établissement public ; ils portent de plus, la référence à l'autorisation de programme et à l'engagement juridique auxquels ils se rattachent.

Ils sont visés par le contrôleur financier, s'il en existe un auprès de l'établissement public, dans les conditions habituelles.

Le contrôle de la disponibilité des crédits sur ces engagements comptables annuels s'effectue par rapport aux crédits de paiement ouverts au titre de l'année considérée et par rapport à l'engagement juridique.

5.2.5. Les crédits de paiement ouverts au titre de l'exercice

Les mandatements annuels sont limités au *montant des crédits de paiement ouverts au titre de l'année considérée, c'est à dire :*

- les crédits de paiement prévus dans le cadre de l'autorisation de programme pour l'exercice considéré et inscrits au budget exécutoire de l'établissement public,
- éventuellement, le report des crédits de paiement de l'exercice précédent.

5.2.5.1. Les reports de crédits

Les crédits de paiement ouverts au titre de l'année N et qui n'ont donné lieu ni à engagement ni à paiement dans l'année sont automatiquement reportés sur l'année N+1. Ces crédits peuvent être engagés et consommés dès le 1er janvier de l'année N+1, même si le budget de l'année N+1 n'est pas exécutoire.

Si l'établissement tient une comptabilité de programme, le montant du report de crédit est égal au solde créditeur du compte 806 « Engagement comptable »

Les reports de crédits sont indépendants du rythme de réalisation des financements prévus au programme.

5.2.5.2. Les dépenses engagées en N et non mandatées au 31 décembre

Les dépenses engagées au cours de l'année N et non mandatées au 31 décembre, sont mandatées au cours de la période complémentaire, c'est à dire jusqu'au 28 février sur les crédits de paiement de l'année N.

Si l'établissement public tient une comptabilité de programme, le solde créditeur du compte 807 « Mandatement » affiche le montant des sommes engagées en N et non mandatées au 31 décembre.

5.3. LA COMPTABILITÉ DE PROGRAMME (OU COMPTABILITÉ DES INVESTISSEMENTS)

Les mandats et titres de recettes sont émis dans les conditions habituelles et les opérations sont retracées en comptabilité générale.

Cependant, la pluri-annualité des opérations et le nécessaire respect des enveloppes globale et annuelle oblige à un *suivi particulier de ces opérations, en sus des comptabilités budgétaire et générale.*

5.3.1. Méthodologie

La technique adoptée doit permettre de renseigner à tout moment les responsables de l'établissement public sur la situation du programme.

5.3.1.1. Tenue d'une fiche de programme

La *solution minimale et obligatoire* consiste à tenir simplement une fiche par programme, dénommée *fiche de programme*, afin de suivre les différentes phases de son exécution. La fiche est ouverte dès l'approbation du programme. Elle indique le montant total de l'autorisation de programme et les crédits de paiement ouverts au titre de chaque exercice et retrace ensuite les engagements juridiques pour leur montant total et les engagements comptables consécutifs par rapport au montant de l'autorisation de programme et au montant des crédits de paiement annuels.

Cette fiche est établie par l'ordonnateur et tenue à jour par l'ordonnateur.

Elle est, le cas échéant, soumise au visa du contrôleur financier lors de chaque engagement.

Elle est également transmise à l'agent comptable à chaque modification, pour information. Celui-ci la vise et la renvoie à l'ordonnateur.

Bien entendu, ces échanges d'information peuvent s'effectuer par transmission de données informatiques.

5.3.1.2. Tenue d'une comptabilité de programme

Il est, en outre, possible d'organiser une véritable comptabilité de programme, en classe 8, dans les conditions décrites ci-dessous.

Cette comptabilité auxiliaire est tenue à base d'éléments essentiellement issus de la comptabilité budgétaire mais elle utilise les principes retenus en comptabilité générale, notamment la technique de la comptabilité en partie double. En conséquence, elle est tenue soit par l'ordonnateur, soit par l'agent comptable, en fonction de l'organisation propre à chaque établissement.

Dans l'hypothèse où l'agent comptable en serait attributaire, le circuit d'information devra être organisé pour fournir à l'agent comptable les informations nécessaires, notamment celles relatives aux engagements comptables annuels.

Il est tout à fait envisageable d'informatiser le suivi des programmes, dès lors que les logiciels mis en place respectent les procédures décrites dans la présente instruction.

5.3.2. Caractéristiques de la Comptabilité de programme

La comptabilité de programme est servie parallèlement aux opérations budgétaires, avant et indépendamment de la description des opérations en comptabilité générale. Elle est tenue hors bilan, en classe 8.

Les comptes utilisés sont les suivants :

- 803 - Autorisation de programme (AP)
- 804 - Engagements juridiques
- 805 - Crédits de paiement (CP)
- 806 - Engagement comptable annuel
- 807 - Mandatement

Cette comptabilité permet de suivre à la fois :

- la consommation de l'autorisation de programme. Le compte 803 enregistre les engagements juridiques par rapport au montant de l'AP.
- les mandatements par rapport aux engagements juridiques, par l'intermédiaire du compte 804.
- le respect de l'obligation d'ouverture des enveloppes annuelles par rapport à l'AP initiale, par l'intermédiaire du compte 805.
- la consommation des crédits par rapport aux crédits de paiement ouverts au titre de l'année considérée, avec un suivi aussi précis que pour les autres opérations du budget, c'est-à-dire retraçant à la fois des engagements comptables annuels et des mandatements. Les comptes 806 et 807 sont utilisés à cette fin.

La comptabilité de programme est *tenue en masses*, mais il est nécessaire de procéder au *dégagement des soldes à la fin de chaque exercice* pour obtenir les informations relatives à la réalisation du programme :

- le solde débiteur du compte 803 représente le disponible sur l'autorisation de programme (ou les restes à engager juridiquement).

- le solde débiteur du compte 804 représentent les restes à mandater sur les engagements juridiques contractés.
- le solde créditeur du compte 805 représente le montant des crédits de paiement par rapport à l'autorisation de programme, restant à ouvrir dans les prochains budgets.
- le solde créditeur du compte 806 représente les crédits ouverts dans l'année et non engagés dans l'année (crédits à reporter sur l'exercice suivant).
- le solde créditeur du compte 807 représente ce qui a été engagé et non mandaté au 31 décembre (engagements à reporter sur l'exercice suivant).

Les schémas de comptabilisation sont donnés dans le titre III de la présente instruction (chapitre 5 : modèles d'écritures).

6. RÉGIES

Les développements ci-après constituent un rappel des dispositions essentielles relatives à la constitution de régies de recettes et de régies d'avances dans les EPNEA.

Pour de plus amples informations, il conviendra de se reporter aux dispositions de l'instruction n° 98-065-M9-R du 4 mai 1998 relative aux régies de recettes et régies d'avances des établissements publics nationaux et des établissements publics locaux d'enseignement.

6.1. INSTITUTION DES RÉGIES

6.1.1. Dispositions communes à la création de toutes les régies

6.1.1.1. Décision de créer une régie

La création d'une régie de recettes ou d'une régie d'avances résulte d'une décision de l'ordonnateur de l'établissement public concerné, sous sa seule signature et après accord du comptable supérieur du Trésor territorialement compétent pour le contrôle de la gestion de l'agent comptable.

6.1.1.2. Acte constitutif de la régie

L'acte constitutif doit viser les textes généraux concernant les régies ainsi que les textes législatifs et réglementaires particuliers aux établissements concernés. L'acte constitutif doit préciser le service de l'établissement auprès duquel est instituée la régie ainsi que son lieu d'installation et son adresse complète. L'acte constitutif doit préciser la nature de la régie (régie de recettes ou régie d'avances), l'objet de la régie (nature des produits à encaisser ou des dépenses à effectuer).

Conformément aux dispositions de l'arrêté du 3 juin 1993 relatif aux conditions dans lesquelles les directeurs d'EPNEA peuvent instituer des régies de recettes et d'avances, les régisseurs sont assujettis à un cautionnement et perçoivent une indemnité de responsabilité.

Toutefois, l'article 4 du décret n° 92-681 du 20 juillet 1992 modifié prévoit la dispense de cautionnement lorsque le montant mensuel des avances consenties ou des recettes encaissées n'excède pas un seuil fixé par arrêté du ministre du budget (actuellement 8 000 F - arrêté du 20 juillet 1990).

Il n'est cependant pas indispensable de mentionner le montant du cautionnement et de l'indemnité de responsabilité dans l'acte constitutif de la régie, dans la mesure où l'arrêté du 28 mai 1993, qui fixe les modalités de leur détermination figure dans les visas.

La mention de la dispense de cautionnement est elle-même facultative dès lors que cette dispense résulte de l'application de l'arrêté précité.

En revanche, la dispense de cautionnement accordée au titulaire d'une régie temporaire en application de l'article 10 de l'arrêté du 3 juin 1993 doit être mentionnée expressément dans l'acte constitutif de la régie.

L'acte constitutif de la régie peut prévoir un régisseur suppléant (cf. paragraphe 6.2.3.2.).

En application de l'article 9 de l'arrêté du 3 juin 1993, les régisseurs sont désignés par le directeur de l'établissement, avec l'agrément de l'agent comptable.

L'agent comptable de l'établissement a un rôle important à jouer au moment où l'ordonnateur décide d'instituer une régie.

En effet, l'agrément de l'agent comptable porte à la fois sur le principe même de la création de la régie, son organisation et son montant.

L'agrément de l'agent comptable signifie qu'aucune régie ne peut être créée sans sa participation mais il ne peut pas s'opposer de façon formelle à la création d'une régie.

6.1.2. Dispositions relatives au fonctionnement de la régie d'avances

6.1.2.1. Nature des dépenses à payer par le régisseur

L'acte constitutif énumère avec précision et de manière limitative les dépenses qui peuvent être réglées par l'intermédiaire de la régie.

Il doit s'agir de dépenses urgentes ou de faible montant qui peuvent être réglées sans mandatement préalable et en numéraire.

Il n'appartient pas à un régisseur de régler des dépenses de nature complexe (travaux, fournitures importantes, opérations immobilières).

Cependant, à titre exceptionnel lorsqu'un agent des services consent à faire l'avance, sur ses deniers, de dépenses de faible montant, il n'y a pas lieu d'instituer une régie à condition que cette opération ne soit pas répétitive. Les fonds dépensés par l'agent peuvent lui être remboursés au moyen d'un mandat établi à son profit.

Sauf dérogation accordée par le ministre du budget, peuvent être payés par l'intermédiaire d'une régie :

- les dépenses de matériel et de fonctionnement, dans la limite d'un montant fixé par arrêté du ministre du budget (actuellement 5 000 F - arrêté du 3 juin 1993);
- la rémunération des personnels payés sur une base horaire ou à la vacation, y compris les charges sociales afférentes, dès lors que ces rémunérations n'entrent pas dans le champ d'application du décret n° 65-845 du 4 octobre 1965 ;
- la rémunération des personnels qui entrent au service de l'établissement ou le quittent au cours du mois (ne concerne que les agents dont la rémunération est effectuée sur le budget de l'établissement) ;
- les secours urgents et exceptionnels ;
- les frais de mission et de stage, y compris les avances sur ces frais ;
- pour les opérations à l'étranger, toute autre dépense nécessaire au bon fonctionnement du service situé à l'étranger dans des conditions qui seront prévues par voie d'arrêté interministériel ;
- les dépenses engagées au cours de voyages d'études.

En matière de régies d'avances, sont considérées comme dépenses de matériel les dépenses afférentes :

- à l'acquisition d'objets, produits, matière et d'une manière générale de toutes fournitures ;
- à l'exécution de travaux, réparations ou transports.

Les dépenses autres que celles énumérées ci-dessus constituent des dérogations accordées par le ministre chargé du budget et devront être expressément désignées dans l'acte constitutif.

6.1.2.2. Montant maximum de l'avance

Le montant de l'avance susceptible d'être mise à la disposition du régisseur est fixé dans chaque cas par les décisions du directeur de l'établissement dans la limite du sixième du montant prévisible des dépenses annuelles à payer, du quart de celui-ci si le régisseur est autorisé à effectuer des opérations à l'étranger.

6.1.2.3. Existence d'un compte

L'acte constitutif de la régie peut prévoir l'ouverture d'un compte de dépôt de fonds au Trésor (ou éventuellement d'un compte courant postal ouvert au nom du régisseur si les nécessités, commodités ou sécurités du service l'exigent.

L'ouverture du compte est subordonnée à l'accord du comptable.

6.1.2.4. Remboursement de l'avance

L'acte constitutif prévoit les délais de production des pièces justificatives de dépenses.

Dans le cas des EPNEA, l'arrêté du 3 juin 1993 prévoit que les pièces justificatives des dépenses payées par le régisseur doivent être remises à l'agent comptable de l'établissement au plus tard dans le délai d'un mois à compter de la date du paiement des dépenses.

Les régisseurs ont toujours la possibilité d'adopter un délai plus court. Une périodicité de 15 jours est même conseillée pour conserver à la régie une trésorerie normale puisque le régisseur peut ainsi obtenir le remboursement des dépenses payées avant épuisement de l'avance.

Enfin, le régisseur remet ses justifications, celles-ci étant de même nature que celles du comptable :

- lorsque la régie est supprimée ;
- en cas de changement de régime ;
- en tout état de cause le 31 décembre de chaque année.

6.1.3. Dispositions relatives au fonctionnement de la régie de recettes

6.1.3.1. Nature des recettes à encaisser

Le régisseur ne peut percevoir que les recettes limitativement énumérées dans l'acte constitutif.

Les recettes à encaisser sont essentiellement des droits au comptant, d'un montant modéré et qui sont limitativement énumérés à l'article 1 de l'arrêté du 3 juin 1993.

D'une façon générale, c'est le caractère de recettes au comptant c'est-à-dire la simultanéité entre la constatation du produit et son encaissement qui doit être pris en compte pour justifier le recours à la régie.

6.1.3.2. Limitation de l'encaisse

L'acte constitutif fixe la périodicité des versements de recettes et le plafond de l'encaisse (numéraire proprement dit) susceptible d'être conservé par le régisseur.

Par ailleurs, les régisseurs sont tenus de verser au moins une fois par mois les recettes encaissées par leurs soins à l'agent comptable.

L'intérêt de la trésorerie de l'établissement et le souci d'éviter les risques de pertes, d'erreurs, vols ou détournements, incite à fixer les chiffres d'encaisse maxima au niveau le plus bas compatible avec le besoin du service.

6.1.3.3. Existence d'un fonds de caisse

Dans un souci d'amélioration du fonctionnement des régies de recettes, il peut être institué un fonds de caisse c'est-à-dire le montant de l'encaisse, qu'il est jugé nécessaire de laisser entre les mains des régisseurs de recettes pour pallier les difficultés liées au reversement de l'intégralité des produits recouverts par les régisseurs au moins une fois par mois.

Le montant du fonds de caisse est fixé par la décision prise par le directeur de l'établissement avec un minima de 300 F.

6.2. NOMINATION DU RÉGISSEUR

6.2.1. Autorité qualifiée pour nommer le régisseur

Le régisseur est nommé par décision de l'ordonnateur de l'établissement public intéressé. Cette nomination est soumise à l'agrément de l'agent comptable.

L'ordonnateur lui-même ou le comptable ne peuvent être nommés régisseurs. Mais tous les fonctionnaires ou agents de l'établissement, dès lors qu'ils n'assurent pas des fonctions d'ordonnateur par délégation, peuvent être nommés régisseurs, ce qui exclut en principe de ces fonctions les personnes morales.

Il est recommandé de choisir de préférence comme régisseurs des agents titulaires dont les garanties de stabilité sont plus grandes et parmi ceux-ci, les personnes qui ont des connaissances comptables.

6.2.2. Installation du régisseur

L'entrée en fonction des régisseurs est subordonnée à l'accomplissement d'un certain nombre de formalités.

6.2.2.1. Cautionnement

L'arrêté du 3 juin 1993 prévoit, en son article 10, l'obligation pour les régisseurs d'avances et de recettes des EPNEA de la constitution d'un cautionnement, sauf dispenses prévues par l'article 4 du décret n° 92-681 du 20 juillet 1992 et l'arrêté du 20 juillet 1992 pris pour son application. Son montant est fixé en fonction :

- du montant maximum de l'avance pour les régies d'avances ;
- du montant moyen des recettes encaissées par les régisseurs de recettes ;
- du montant total des deux éléments pour les régies de recettes et d'avances.

La démarche correspondante est laissée à l'initiative du régisseur. Le paiement de la cotisation est effectuée sur ses deniers personnels.

6.2.2.2. Accréditation auprès de l'ordonnateur et de l'agent comptable

L'ordonnateur adresse à l'agent comptable une ampliation de l'acte de nomination du régisseur et le spécimen de la signature de ce dernier.

Il appartient au régisseur de prendre contact avec l'agent comptable pour arrêter les modalités pratiques de fonctionnement de leur régie.

Pour sa part, l'agent comptable doit apporter son aide au régisseur notamment pour l'organisation de sa comptabilité, l'ouverture des comptes et les modalités d'exécution des opérations dans le cadre des instructions générales du ministre chargé du budget.

6.2.3. Désignation de mandataires des régisseurs, de régisseurs suppléants ou de régisseurs intérimaires

6.2.3.1. Mandataires des régisseurs

Les régisseurs ont la possibilité de désigner sous leur responsabilité et après autorisation de l'agent comptable, un mandataire pour les remplacer pendant leur absence. La délégation est personnelle et ne doit être consentie par le régisseur qu'à un agent présentant les garanties nécessaires.

Une procuration établie sur papier libre définit les pouvoirs confiés au mandataire. Elle est visée par l'agent comptable qui doit veiller à ce que la qualité du mandataire réponde bien à la valeur du service attendu.

Le régisseur informe l'ordonnateur de la désignation d'un mandataire en lui adressant la copie de la procuration ainsi que le spécimen de la signature du mandataire.

L'accréditation du mandataire auprès des organismes tenant les comptes de disponibilités de la régie est faite conformément à la réglementation propre à ces comptes (lettre commune aux ministres n° CD 4377 L/C 54 M du 30 octobre 1964 pour les comptes courants postaux).

Le mandataire assure le service en se conformant aux dispositions du mandat et aux règles de fonctionnement de la régie. Les opérations effectuées par le mandataire engagent la responsabilité personnelle et pécuniaire du régisseur. Le mandataire est tenu de rendre compte de sa gestion au régisseur et doit, à ce titre, tenir une comptabilité simplifiée.

Le mandataire ne peut exercer ses fonctions que dans le cas d'absence du régisseur inférieure à deux mois.

Dans le cas d'une absence supérieure à deux mois, il convient de procéder à la nomination d'un nouveau régisseur ou d'un intérimaire.

6.2.3.2. Régisseurs suppléants

Lorsque le régisseur est appelé à s'absenter de manière fréquente, voire prolongée, un régisseur suppléant peut être désigné avec l'agrément de l'agent comptable.

Le suppléant assume, durant ses périodes d'activité, toutes les responsabilités d'un régisseur titulaire. Il n'est pas astreint à fournir un cautionnement en raison de la courte durée de ses fonctions. Celles-ci ne sauraient en effet excéder, en tout état de cause, trois mois consécutifs sans qu'il soit nommé un nouveau régisseur titulaire.

Il peut cependant percevoir une indemnité de responsabilité octroyée dans l'acte de nomination pour toutes les périodes où il est effectivement en activité, sans que le régisseur soit privé de la sienne.

Le remplacement du régisseur par le suppléant entraîne en principe versement général et arrêt des écritures de la régie.

Lorsque le régisseur remet sa caisse, les valeurs et les justifications au suppléant, ou inversement, il est établi un procès-verbal de reconnaissance, daté et signé contradictoirement, de manière à délimiter éventuellement le partage de responsabilités. Il est établi au moins en trois exemplaires, dont un est aussitôt adressé à l'agent comptable.

Lorsque, par suite de maladie ou pour tout autre motif, le régisseur ou le suppléant ne peut assister lui-même à la remise de service, la prise en charge est faite obligatoirement et le procès-verbal établi en présence de l'ordonnateur, de l'agent comptable ou de leurs représentants.

A défaut de ces formalités, et dans le cas où le suppléant exercerait ses fonctions au-delà des délais autorisés, l'agent comptable devrait, sous sa responsabilité, refuser de renouveler l'avance et d'approvisionner la régie en tickets, formules, etc.

En outre, le régisseur ou le suppléant qui se dessaisirait de sa caisse, ses valeurs ou ses justifications sans provoquer l'établissement d'un procès-verbal de remise resterait personnellement et pécuniairement responsable des erreurs ou irrégularités commises.

L'acte de nomination du régisseur titulaire doit désigner le suppléant destiné à le remplacer en cas d'absence pour maladie, congé ou tout autre empêchement exceptionnel.

6.2.3.3. Régisseurs intérimaires

La nomination d'un régisseur intérimaire intervient dans les cas suivants :

- cessation de fonctions du régisseur sans qu'un remplaçant titulaire ait été nommé ;
- absence du régisseur pour une durée supérieure à deux mois s'il a été constitué un mandataire ;
- absence du régisseur pour une durée supérieure à trois mois si un régisseur suppléant a été désigné ;
- absence du régisseur même inférieure à deux mois s'il n'a pas été nommé de mandataire.

Il appartient à l'ordonnateur de désigner un régisseur intérimaire. La désignation est soumise à l'agrément de l'agent comptable.

L'ordonnateur notifie la signature du régisseur intérimaire à l'agent comptable.

Le régisseur intérimaire est installé dans ses fonctions dans les mêmes conditions que le régisseur titulaire.

Il est toutefois dispensé de constituer un cautionnement mais étant pécuniairement responsable de sa gestion, il peut bénéficier de l'indemnité de responsabilité allouée au régisseur titulaire.

L'intérim des fonctions du régisseur ne saurait excéder six mois.

Dans le cas de cessation brusque des fonctions d'un régisseur titulaire, et afin d'éviter toute interruption dans les services, le mandataire du régisseur pourra, par analogie avec la réglementation concernant les comptables publics, être désigné par l'ordonnateur, dans les régies importantes, comme "intérimaire de droit", en attendant la désignation d'un régisseur intérimaire.

6.2.4. Formalités particulières aux titulaires d'une régie nouvellement créée

6.2.4.1. Comptes de dépôt de fonds au Trésor

Les régisseurs peuvent demander l'ouverture d'un compte de dépôt de fonds au Trésor (ou éventuellement un compte courant postal) après accord de l'agent comptable.

Le compte de dépôt au Trésor doit être ouvert chez le trésorier-payeur général ou le receveur particulier des finances le plus proche de la résidence administrative du régisseur.

Exceptionnellement, le compte peut être ouvert chez un autre comptable du Trésor après accord du trésorier-payeur général du département.

Le régisseur doit prendre contact avec le comptable du Trésor chargé de la tenue du compte afin de procéder aux formalités d'ouverture et d'accréditation. Le régisseur reçoit ultérieurement du comptable du Trésor un carnet de chèques.

A titre exceptionnel (notamment pour les régies à l'étranger), les régisseurs peuvent, à la demande de l'ordonnateur et de l'agent comptable, être autorisés par le ministre chargé des finances à se faire ouvrir un compte de dépôt dans un établissement bancaire.

6.2.4.2. Registres à souches

En principe, les régisseurs de recettes délivrent des quittances extraites d'un registre à souches pour les recettes perçues en numéraire ou des tickets.

6.3. FONCTIONNEMENT DES RÉGIES D'AVANCES

6.3.1. Principe

Les régies d'avances sont instituées pour permettre le paiement sur des fonds provenant d'une avance de l'établissement, de dépenses qu'il est préférable, en raison de leur urgence ou de leur faible montant, de régler sous cette forme. Le régisseur ne peut payer que des dépenses limitativement énumérées par l'acte constitutif de la régie ; à défaut il pourrait être considéré comme comptable de fait.

6.3.2. Versement de l'avance

Conformément à l'article 11 du décret n° 92.681 du 20 juillet 1992 et à l'article 7 de l'arrêté du 3 juin 1993, le montant maximum de l'avance à consentir au régisseur est fixé, sauf dérogation accordée par le ministre chargé du budget, au sixième du montant prévisible des dépenses annuelles à payer par le régisseur, au quart de celles-ci si le régisseur est autorisé à effectuer des opérations à l'étranger.

L'avance initiale est remise au régisseur au vu d'un ordre de paiement établi par l'agent comptable.

Le montant de l'avance versée au régisseur est porté dans les écritures de l'agent comptable au débit d'un compte de trésorerie. L'agent comptable suit séparément les opérations comptables de chaque régie.

6.3.3. Rôle du régisseur

Le rôle du régisseur, dans le cadre des dépenses limitativement énumérées, est limité au contrôle de la réalité des prestations (vérification du service fait) et à l'exigence des justifications prévues par la nomenclature des pièces justificatives. La preuve de l'exécution du service ou du droit acquis résulte d'une attestation de l'ordonnateur ou de son représentant.

Il appartient également au régisseur d'obtenir un paiement libératoire pour l'établissement qu'il représente. En conséquence, le régisseur n'a pas à effectuer des règlements aux héritiers ou mandataires d'un créancier de l'établissement, ou à régler des personnes incapables (mineurs, interdits, etc.).

Le régisseur ne doit pas accepter d'opposition ou de saisies-arrêts. Le comptable a seul qualité pour les recevoir. Le comptable qui reçoit une opposition sur une dépense payable par le régisseur avertit aussitôt ce dernier qui se trouve dessaisi du règlement de la dépense en cause.

Le régisseur ne peut payer une dépense qu'au vu d'un ordre donné par écrit et revêtu de la signature de la personne habilitée à liquider la dépense ou à arrêter les sommes dues aux créanciers.

L'ordre écrit de payer une dépense résulte d'une mention portée sur la pièce justificative de la dépense.

6.3.4. Modalités de règlement

Les régies sont en principe créées pour effectuer des paiements en numéraire. Toutefois les régisseurs peuvent également effectuer des paiements par virement de comptes, par mandats cartes ou par chèques tirés sur leur compte de dépôt de fonds au Trésor.

6.3.4.1. Paiement en numéraire

Il intervient au vu du titre de créance (facture des fournitures ou travaux, relevés des frais, etc.).

6.3.4.2. Virement à des comptes ouverts chez les comptables du Trésor

Le régisseur remet au comptable du Trésor chargé de la tenue de son compte de dépôt de fonds au Trésor les ordres de virement comportant avis de crédit appuyés d'un bordereau des règlements à effectuer établi en double exemplaire avec un chèque barré tiré sur son compte de dépôt de fonds.

Dès qu'il a effectué cet envoi, le régisseur revêt les pièces justificatives de dépenses d'une mention de référence au chèque tiré pour réaliser les virements. Cette mention signée tient lieu d'acquit des créanciers.

Le comptable du Trésor débite le compte de dépôts de fonds du régisseur. Il porte le montant des ordres de virement au crédit des comptes des créanciers s'ils sont ouverts dans ses écritures. Il renvoie au régisseur un exemplaire du bordereau revêtu de la mention d'exécution des virements. Le régisseur conserve et classe dans l'ordre chronologique les bordereaux qui lui sont ainsi remis.

6.3.4.3. Virements à des comptes courants postaux

Les régisseurs procèdent d'une manière générale comme les comptables notamment en ce qui concerne :

- l'établissement des bordereaux d'envoi ;
- l'émission d'un chèque postal global ;
- l'apposition de la mention de virement sur les pièces justificatives ;
- la conservation de l'exemplaire du bordereau renvoyé par le service des chèques postaux.

6.3.4.4. Virements à des comptes ouverts dans les banques ou organismes assimilés

Le régisseur procède comme indiqué précédemment pour les virements à des comptes ouverts chez les comptables du Trésor.

6.3.4.5. Règlement par chèques tirés sur un compte de dépôt de fonds au Trésor

Les dépenses qui ne sont pas obligatoirement payées par virement de compte peuvent être réglées par le régisseur par chèque tiré sur son compte de dépôt de fonds au Trésor.

6.3.4.6. Règlement par mandat-carte postal

Ce mode de règlement ne peut être employé que si le régisseur est titulaire d'un compte courant postal.

6.3.4.7. Règlement par carte bancaire

cf. décret n° 90-1071 du 30 novembre 1990 et instruction codificatrice n° 98-065-M. 9-R du 4 mai 1998 précitée.

6.3.5. Reconstitution de l'avance

Les justifications correspondant aux dépenses réglées par le régisseur sont transmises selon la périodicité prévue dans l'acte constitutif à l'ordonnateur qui après vérification procède au mandatement des dépenses ainsi réglées.

Ce mandatement parvient ensuite au comptable qui procède au visa des dépenses selon la réglementation en vigueur. Si ces pièces de dépenses n'appellent aucune observation, les mandats viennent en reconstitution de l'avance et leur montant est porté au crédit du compte de dépôt de fonds ou au compte courant postal ou par versement en numéraire.

Si les justifications produites par le régisseur sont insuffisantes ou irrégulières, elles sont rejetées et retournées à l'ordonnateur pour régularisation éventuelle. Si la régularisation de la dépense ne peut être obtenue, le régisseur doit, sauf sursis de versement accordé par l'ordonnateur, couvrir de ses deniers personnels la dépense rejetée.

6.3.6. Date des dépenses

Sur le montant d'une avance reçue au titre d'une année déterminée, le régisseur ne peut payer que les dépenses correspondant à des services faits durant cette année.

En tout état de cause, il doit apurer sa régie au 31 décembre de chaque année et restituer au comptable à cette date le solde de son avance inemployée.

6.4. FONCTIONNEMENT DES RÉGIES DE RECETTES

6.4.1. Principe

Les recettes que le régisseur est autorisé à encaisser sont énumérées par l'acte constitutif de la régie dans la limite de celles prévues à l'article 1 de l'arrêté du 3 juin 1993.

L'encaissement de recettes non autorisées dans l'acte de création de la régie est susceptible de constituer une gestion de fait.

Par ailleurs, il résulte des dispositions combinées de l'article 12 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 et de l'article 2 du décret n° 66-850 du 15 novembre 1966 modifié, relatif à la responsabilité personnelle et pécuniaire des régisseurs, que le régisseur est tenu d'exercer le contrôle "dans les conditions prévues pour chaque catégorie d'organisme public par les lois et règlements, de l'autorisation de percevoir la recette".

Il s'agit essentiellement :

- de droits au comptant que le régisseur liquide lui-même ;
- de produits encaissés après intervention d'un service liquidateur.

Dans le premier cas, le régisseur est responsable des calculs de la liquidation de la recette.

Dans le second cas, la liquidation est faite par l'ordonnateur et visée par le comptable : si le débiteur ne se libère pas dans le mois suivant celui au cours duquel le versement aurait dû être effectué, le régisseur en informe l'ordonnateur. Le régisseur n'ayant qualité ni pour accorder des délais de paiement ni pour exercer des poursuites contentieuses, il appartient à l'ordonnateur d'émettre à l'encontre du redevable défaillant un ordre de recettes dont le recouvrement est confié à l'agent comptable.

6.4.2. Modalités d'encaissement des recettes

6.4.2.1. Encaissement en numéraire

En contrepartie des paiements en numéraire, le régisseur est tenu, lorsqu'il ne remet pas de tickets ou autres formules, de délivrer immédiatement une quittance extraite d'un carnet de quittances à souches qui ne peut lui être remis que par le comptable, qui le vise et le paraphe préalablement.

Ce journal à souches est arrêté et visé par le comptable lors de chaque remise de service entre régisseurs et lors des vérifications sur place.

6.4.2.2. Encaissements par compte courant postal

Normalement, le régisseur de recettes ne devrait opérer que des encaissements en numéraire. Mais l'obligation qui est faite par la loi d'accepter en paiement les effets postaux ou bancaires, s'applique aux régisseurs. Aussi convient-il d'opérer une distinction selon que le régisseur est ou n'est pas titulaire d'un compte courant postal.

Le régisseur est titulaire d'un compte-courant postal

La demande d'ouverture du compte-courant postal est transmise à l'administration des chèques postaux, appuyée d'une autorisation conjointe de l'ordonnateur et du comptable et visée du trésorier-payeur général.

Les chèques ne doivent pas faire mention du nom personnel du régisseur, mais seulement de sa qualité.

Après vérification, le régisseur comptabilise les chèques postaux reçus et les adresse au plus tard le lendemain au centre de chèques qui tient le compte à débiter.

Le régisseur n'est pas titulaire d'un compte-courant postal

Dans cette hypothèse, le régisseur peut néanmoins recevoir des effets postaux libellés au bénéfice du comptable, de l'établissement, de l'ordonnateur ou de lui-même.

Il les complète en ajoutant au-dessous du nom du bénéficiaire, l'indication du comptable assignataire. Les effets postaux reçus par le régisseur sont passés en comptabilité et comme les chèques bancaires, considérés comme valeur de caisse.

Le lendemain, au plus tard, les chèques postaux reçus sont adressés au comptable assignataire.

6.4.2.3. Encaissements par chèques bancaires

Les régisseurs de recettes n'ont pas, es qualité, de compte en banque. Mais ils doivent accepter les effets bancaires (barrés ou non barrés) qui leur sont remis en paiement, qu'ils soient établis au nom du régisseur, de l'ordonnateur, du comptable ou de l'établissement intéressé.

Le régisseur peut recevoir des chèques bancaires libellés à son ordre, s'il dispose d'un compte de dépôt de fonds ou d'un C.C.P., ou à l'ordre de l'agent comptable si le régisseur ne dispose pas de compte ouvert à son nom.

Les chèques remis en paiement de droits au comptant doivent être certifiés pour les règlements d'un montant supérieur à 10 000 F.

Les régisseurs ne sont jamais chargés de suivre le recouvrement des chèques impayés. Leur responsabilité ne peut être mise en cause que s'ils ont accepté des chèques de 10 000 F ou plus non certifiés ou s'ils ont négligé de se faire justifier l'identité et le domicile de la partie versante.

Les chèques sans provision rejetés après encaissement nécessitent un suivi attentif de la part du comptable qui en assure l'apurement.

6.4.2.4. Cartes bancaires

L'encaissement des recettes par cartes bancaires est autorisé dans les conditions prescrites par les instructions n° 89-113-A8-K1-PR du 11 décembre 1989, n° 89-128-A8-K1 PR du 27 décembre 1989, n° 90-1M9 du 4 janvier 1990 et n° 90-154 K1-PR du 27 décembre 1990 et n° 92-95-A8-K1 PR du 5 août 1992 et note de service n° 94-063-K1 du 26 avril 1994.

L'instruction du 4 janvier 1990 précitée prévoit plus particulièrement les modalités de comptabilisation des encaissements par cartes bancaires, soit dans l'hypothèse où le régisseur procède aux encaissements sur le compte de l'agent comptable, soit lorsqu'il dispose d'un compte de dépôt ouvert à son nom.

6.4.3. Versements des recettes au comptable assignataire

Conformément à l'article 4 de l'arrêté du 3 juin 1993, les régisseurs versent à l'agent comptable les recettes encaissées par leurs soins dès que le montant des encaissements dépasse une somme fixée par les décisions du directeur de l'établissement et au minimum une fois par mois.

6.4.3.1. Versement en numéraire

Au moins une fois par mois, ou lorsque le montant de son encaisse atteint le maximum fixé par la décision du directeur d'établissement, le régisseur verse à l'agent comptable la totalité des espèces qu'il détient. L'agent comptable lui délivre à cette occasion une déclaration de recettes ou une quittance que le régisseur conserve à l'appui de sa comptabilité.

6.4.3.2. Versement des effets bancaires

Les chèques établis à l'ordre du régisseur sont remis à l'encaissement dès le lendemain de leur réception. Les chèques et ordres de virement bancaires sont adressés à l'agent comptable après avoir été récapitulés sur bordereau indiquant les dates, numéros et montants des effets ainsi que l'établissement bancaire tiré.

Le bordereau est daté et signé par le régisseur qui en conserve un double à l'appui de sa comptabilité. L'agent comptable en accuse réception.

L'attention est appelée sur la nécessité d'effectuer avec diligence les transmissions ou dépôt de chèques, la responsabilité du régisseur pouvant être engagée dans le cas où, par suite d'un retard et la provision ayant péri par le fait du tiré, aucun recours ne pourrait être exercé contre le tireur ou les endosseurs.

6.4.3.3. Versement des recettes effectuées par effets postaux

Lorsque le régisseur est titulaire d'un compte courant postal, il vire la totalité de l'avoir de son compte à celui de l'agent comptable.

Lorsque le régisseur n'est pas titulaire d'un compte courant postal, il transmet les effets postaux reçus à l'agent comptable au plus tard le lendemain de leur réception.

6.4.3.4. Opérations de fin de mois

Tous les mois, le régisseur établit un état faisant ressortir, par nature, le montant des recettes encaissées au cours du mois et rappelant les différents versements effectués pendant la même période. Cet état est adressé par le régisseur en un exemplaire à l'ordonnateur et en deux exemplaires à l'agent comptable au plus tard le premier jour ouvrable qui suit le jour de son établissement.

6.4.4. Rôle de l'agent comptable

6.4.4.1. Opérations effectuées en cours de mois

Les versements de numéraire faits directement à sa caisse, les versements d'effets bancaires et postaux ainsi que les virements postaux sont imputés par l'agent comptable, au fur et à mesure de la constatation des opérations, au crédit d'un compte d'attente.

Les effets bancaires ou postaux reçus des régisseurs sont encaissés par l'agent comptable dans les mêmes conditions que ceux qu'il reçoit directement.

6.4.4.2. Opérations de fin de mois

L'agent comptable provoque l'émission des ordres de recettes correspondants par l'ordonnateur auquel il remet, après l'avoir visé, un exemplaire du relevé des recettes. L'ordonnateur doit joindre ce relevé et les pièces justificatives remises par le régisseur aux ordres de recettes ainsi établis.

A la réception de l'état mensuel et des pièces adressés par le régisseur, l'agent comptable procède à la vérification des opérations effectuées.

Après accord sur le montant des recettes, l'agent comptable débite le compte d'attente et crédite le ou les comptes d'imputation définitive et le cas échéant, un compte de tiers à concurrence du montant des restitutions à effectuer.

6.4.5. Cessation des opérations de la régie de recettes

Lorsque la régie de recettes cesse ses opérations, le régisseur verse à l'agent comptable la totalité de sa caisse.

Après avoir effectué le dernier virement au crédit du compte courant postal de l'agent comptable, le régisseur adresse une demande de clôture de son compte au centre de chèques postaux. Il en est de même lorsque la régie est dotée d'un compte au Trésor ou d'un compte bancaire.

Le régisseur restitue le ou les registres à souches à l'agent comptable qui le lui avait remis. Il fait parvenir également à l'agent comptable les tickets et tous autres documents destinés à l'encaissement de recettes.

6.5. SURVEILLANCE DES RÉGIES

Aux termes de l'article 15 du décret du 20 juillet 1992 *"les régisseurs de recettes et d'avances sont soumis aux contrôles du comptable public assignataire et de l'ordonnateur auprès duquel ils sont placés"*.

"Ils sont également soumis aux vérifications de l'inspection générale des finances et à celles des autorités habilitées à contrôler sur place le comptable public assignataire et l'ordonnateur". Les régisseurs sont en outre soumis au contrôle de l'inspection de l'enseignement agricole.

Ces contrôles sont administratifs et comptables.

6.5.1. Contrôle administratif

6.5.1.1. Contrôle de l'ordonnateur

L'ordonnateur ouvre un dossier pour chaque régie dans lequel il conserve un exemplaire de l'acte constitutif de la régie, de l'acte de nomination du régisseur, des décisions relatives au cautionnement et à l'indemnité de responsabilité du régisseur, des procès-verbaux de vérification, effectués par ses soins, ainsi que de toutes correspondances afférentes au fonctionnement de la régie et à la gestion du régisseur.

6.5.1.2. Contrôle du comptable

Le comptable doit également ouvrir pour chaque régie un dossier comprenant les mêmes documents que ceux prévus pour le dossier de l'ordonnateur et en outre :

- les documents prouvant la réalisation du cautionnement éventuel ;
- les procès-verbaux de vérification de la régie et éventuellement les résumés de vérification ;
- les procès-verbaux de remise de service ;
- les demandes d'avances du régisseur d'avances.

6.5.2. Contrôle comptable

Les contrôles comptables sont exercés soit sur les pièces et documents adressés par les régisseurs, soit sur place.

6.5.2.1. Contrôle sur pièces exercé par l'ordonnateur

Régies de recettes

L'ordonnateur s'assure de l'encaissement normal des produits au vu des états de versement qui lui sont adressés périodiquement par le régisseur. Après contrôle du bordereau, il appose sur celui-ci son visa.

Régies d'avances

L'ordonnateur exerce les mêmes contrôles que ceux qui lui incombent pour les dépenses payées après ordonnancement. Il s'assure en outre que les pièces sont bien revêtues de l'acquit libératoire ou de la mention en tenant lieu. L'ordonnateur s'assure également que le régisseur intervient seulement pour les opérations prévues par l'acte constitutif de la régie et dans les conditions fixées par ses soins.

Dans tous les cas, il veille à la régularisation par le régisseur des opérations rejetées par le comptable.

6.5.2.2. Contrôle sur pièces exercé par le comptable assignataire

Régies de recettes

L'agent comptable contrôle l'exactitude des bordereaux de versement de recettes établis par le régisseur.

Le comptable peut demander au régisseur de lui communiquer les registres à souches entièrement utilisés afin de procéder à tous contrôles utiles, ou de justifier des valeurs qu'il conserve en solde.

Il s'assure, lors des versements, que le régisseur respecte les périodicités et le plafond d'encaisse prévus par l'acte constitutif.

Régies d'avances

Les pièces justificatives de dépenses font l'objet de la part de l'agent comptable des mêmes contrôles que ceux exercés en ce qui concerne les dépenses assignées sur sa caisse.

Le comptable vérifie en outre que le régisseur ne règle que des dépenses prévues par l'acte constitutif et qu'il effectue les versements des pièces justificatives selon la périodicité fixée.

6.5.2.3. Contrôle sur place

Modalités d'exercice

Toutes les vérifications sur place doivent être effectuées à l'improviste. Les ordonnateurs, les trésoriers-payeurs généraux, les receveurs des finances, les agents comptables ont le droit de se faire représenter par un de leurs adjoints, pourvu qu'il soit muni d'une commission générale ou d'une autorisation spéciale signée par l'autorité qui se fait représenter.

La vérification comporte en particulier la reconnaissance des fonds, des valeurs de caisse, des tickets, vignettes et autres formules et le visa des registres et carnets préalablement arrêtés.

Elle porte également sur la tenue de la comptabilité, sur le classement des pièces justificatives, aussi bien que sur leur régularité, sur le respect des maxima d'encaisse et sur la fréquence satisfaisante des versements.

L'inspection porte encore, en dehors de l'examen des pièces et documents comptables, sur l'organisation et le fonctionnement de la régie, sur les mesures de sécurité et le cas échéant, sur l'affichage des tarifs que le régisseur est chargé d'appliquer.

Chaque vérification approfondie de régie doit être l'occasion de réexaminer la régularité de sa constitution : textes constitutifs complets et conformes à la réglementation en vigueur.

Périodicité

Le contrôle sur place de l'ordonnateur ou de son délégué doit s'exercer le plus souvent possible.

Les agents comptables doivent procéder au moins une fois par an, de manière approfondie, à la vérification sur place des régisseurs effectuant des opérations pour leur compte. Toutefois, en ce qui concerne les régies de peu d'importance cette vérification peut n'être effectuée que tous les trois ans. Ce seuil n'a qu'une valeur indicative.

Bien entendu, dans tous les cas où il apparaît au comptable assignataire qu'il y a nécessité de procéder à la vérification d'une régie, il a la faculté d'effectuer le contrôle selon un rythme plus rapproché, sans tenir compte des périodicités précédemment indiquées.

Il est en outre recommandé aux agents comptables d'effectuer de fréquentes vérifications sommaires portant uniquement sur les fonds et valeurs détenus par le régisseur ou sur le fonctionnement de la régie.

6.5.2.4. Documents à établir

Chaque vérification donne lieu à l'établissement par le vérificateur d'un procès-verbal de vérification dans lequel sont consignés les faits constatés.

En ce qui concerne les vérifications effectuées à l'initiative du comptable, le vérificateur consigne les faits constatés dans l'ordre suivant :

- textes constitutifs de la régie, arrêté de nomination du régisseur, cautionnement ;
- reconnaissance des fonds, des valeurs de caisse et des formules de valeurs inactives ;
- examen des comptes de disponibilités (caisse, compte de dépôt de fonds au Trésor ou compte courant postal) ;
- contrôle des pièces justificatives ;
- examen de la comptabilité et de la régularité des versements ;
- analyse des mesures de sécurité et du fonctionnement général de la régie.

Le procès verbal est communiqué au régisseur qui l'annote de ses réponses aux observations formulées et le renvoie à l'agent vérificateur.

6.5.2.5. Sanctions des vérifications effectuées à l'initiative de l'agent comptable

Si le régisseur refuse à l'autorité qualifiée de laisser examiner ses fonds, ses valeurs ou sa comptabilité, l'ordonnateur doit être immédiatement saisi d'une demande de suspension de cet agent en tant que régisseur. Lorsque l'ordonnateur a, par arrêté, prononcé cette suspension, le comptable saisit les fonds, valeurs et documents de la régie.

Lorsque la vérification fait apparaître un déficit de caisse, le régisseur est sommé de combler immédiatement la différence de ses deniers personnels. Lorsqu'un excédent est constaté, son montant doit en principe être versé à l'agent comptable à titre de recette accidentelle au profit de la collectivité ou de l'établissement dont dépend la régie.

Toutefois, compte tenu des conditions particulières de travail des régisseurs et en l'absence de fonds de caisse, certains d'entre eux peuvent être amenés à utiliser du numéraire personnel destiné notamment à leur permettre de rendre la monnaie. Dans la mesure où cet excédent présente ce double caractère de nécessité et de vraisemblance, il ne doit pas être intégré dans les recettes de la collectivité ou de l'établissement intéressé.

6.6. RESPONSABILITÉ DES RÉGISSEURS

6.6.1. Différents types de responsabilité

La responsabilité des régisseurs peut être :

- administrative ;

- pénale ;
- personnelle et pécuniaire.

6.6.1.1. Responsabilité administrative

Le régisseur est responsable de ses actes conformément aux dispositions des lois et règlements qui fixent son statut.

Toutefois aucune sanction administrative ne peut être prononcée contre lui s'il établit que les règlements, instructions ou ordres auxquels il a refusé ou négligé d'obéir étaient de nature à engager sa responsabilité personnelle et pécuniaire.

6.6.1.2. Responsabilité pénale

Le régisseur peut faire l'objet de poursuites judiciaires s'il commet des infractions à la loi pénale.

En particulier, toute personne qui aura perçu ou manié irrégulièrement des fonds publics pourra, non seulement être déclarée comptable de fait mais également être l'objet de poursuites judiciaires exercées par application de l'article 174 du code pénal visant les concussions commises par les fonctionnaires publics, ainsi que de l'article 258 du même code réprimant l'exercice sans titre de fonctions publiques.

Lorsque l'ordonnateur estime qu'une infraction pénale a été commise, il doit adresser une plainte au procureur de la République, elle sera éventuellement suivie d'une constitution de partie civile.

6.6.1.3. Responsabilité personnelle et pécuniaire

Aux termes de l'article 60 de la loi de finances du 23 février 1963 et du décret n° 66-850 du 15 novembre 1966 modifié, les régisseurs sont personnellement et pécuniairement responsables des opérations dont ils ont la charge.

L'intérimaire et le suppléant du régisseur encourent les mêmes responsabilités que le régisseur en titre.

Par ailleurs, comme toute autre personne s'ingérant sans titre dans le recouvrement des deniers publics ou maniant irrégulièrement des fonds ou valeurs appartenant à des organismes publics, peuvent être déclarés comptables de fait :

- les particuliers qui, sans être régulièrement nommés, auraient exercé les fonctions de régisseur ;
- les régisseurs régulièrement nommés qui auraient exécuté des opérations qu'ils n'étaient pas habilités à effectuer.

La déclaration de gestion de fait a pour effet de donner à l'intéressé le statut du comptable patent, et notamment l'oblige à rendre compte, le rend responsable personnellement et pécuniairement de ses opérations, grève ses immeubles d'une hypothèque légale, et le rend passible des amendes prévues par la loi n° 54-1306 du 31 décembre 1954.

6.6.2. Étendue de la responsabilité personnelle et pécuniaire

L'étendue de la responsabilité personnelle et pécuniaire des régisseurs est fixée par les articles 1 et 3 du décret du 15 novembre 1966.

6.6.2.1. Dispositions communes à tous les régisseurs

Les régisseurs chargés pour le compte des comptables publics d'opérations d'encaissement ou de paiement sont personnellement et pécuniairement responsables de la garde et de la conservation des fonds et valeurs qu'ils recueillent ou qui leur sont avancés par les comptables publics, du maniement des fonds et des mouvements de comptes de disponibilités, de la conservation des pièces justificatives ainsi que de la tenue de la comptabilité des opérations.

Cette responsabilité pécuniaire s'étend à toutes les opérations de la régie depuis la date d'installation jusqu'à la date de cessation des fonctions du régisseur.

6.6.2.2. Dispositions particulières aux régisseurs de recettes

Les régisseurs de recettes sont personnellement et pécuniairement responsables de l'encaissement des recettes dont ils ont la charge et des contrôles qu'ils sont tenus d'exercer en matière de recettes, dans les mêmes conditions que celles qui sont prévues pour les comptables publics.

Les régisseurs ne sont donc responsables que de l'encaissement des recettes. Ils ne sont pas, à l'inverse des comptables publics, automatiquement responsables en cas de non-recouvrement, hormis le cas où ce non-recouvrement serait la conséquence directe d'une faute commise par eux.

6.6.2.3. Dispositions particulières aux régisseurs d'avances

D'une manière générale, les régisseurs sont responsables de toute dépense payée irrégulièrement.

Toutefois, leur responsabilité quant aux oppositions et autres significations est limitée à l'exécution des mesures prescrites par les comptables assignataires des dépenses.

Les régisseurs sont également responsables dans les mêmes conditions que les comptables publics des contrôles qu'ils sont tenus d'exercer en matière de dépenses. Toutefois, le contrôle des régisseurs d'avances ne porte pas sur la disponibilité des crédits.

6.6.3. Mise en jeu de la responsabilité personnelle et pécuniaire

6.6.3.1. Constatation

La responsabilité personnelle et pécuniaire du régisseur est engagée dès lors qu'un déficit en deniers ou en valeurs a été constaté, qu'une dépense a été irrégulièrement payée ou que, par la faute du régisseur, une recette n'a pas été encaissée ou une indemnité a dû être versée par l'organisme public à un tiers ou à un autre organisme public.

Il appartient au régisseur ou à l'autorité ayant constaté un des faits précités d'en informer immédiatement l'ordonnateur et le comptable assignataire.

En principe, le régisseur doit solder lui-même et immédiatement les déficits ou manquants apparaissant dans sa gestion.

6.6.3.2. Procédure amiable

Si le régisseur n'a pas couvert immédiatement le déficit ou manquant, le comptable assignataire constate ce dernier dans la comptabilité de la collectivité ou de l'établissement public intéressé.

La responsabilité du régisseur est mise en jeu au cours d'une procédure amiable par l'émission d'un ordre de versement.

Cet ordre de versement est émis par l'ordonnateur après avis de l'agent comptable. S'agissant d'une procédure amiable non exécutoire, l'ordre de versement n'est pas un ordre de recettes faisant l'objet d'une prise en charge comptable mais une invitation à couvrir immédiatement le débet qui n'est assujettie à aucune condition de forme particulière.

Il est notifié immédiatement au régisseur intéressé par lettre recommandée, avec demande d'avis de réception.

6.6.3.3. Sursis de versement

Le régisseur peut, dans un délai de quinze jours à compter de la notification de l'ordre de versement, solliciter un sursis auprès de l'ordonnateur.

Celui-ci se prononce dans un délai d'un mois à compter de la réception de la demande de sursis. Passé ce délai, le sursis est réputé accordé. La durée du sursis est limitée à une année.

Toutefois, si le régisseur a présenté une demande de décharge de responsabilité ou une demande en remise gracieuse, le ministre chargé du budget peut prolonger la durée du sursis jusqu'à la date de la notification de la décision statuant sur la demande.

L'agent comptable est informé de l'octroi du sursis par l'ordonnateur.

6.6.3.4. Émission d'un arrêté de débet

Un arrêté de débet est pris à l'encontre du régisseur, en remplacement de l'ordre de versement dans les cas suivants :

- si le régisseur n'a pas acquitté la somme réclamée ;
- s'il n'a pas sollicité ou obtenu de sursis de versement ;
- si, le sursis de versement étant arrivé à expiration, aucune demande de décharge de responsabilité ou en remise gracieuse n'a été formulée ou si la demande a été rejetée ;
- si le régisseur s'est rendu coupable de malversations ou de détournements.

Les arrêtés de débet pris à l'encontre des régisseurs sont émis par le ministre chargé du budget et sont recouvrés dans les mêmes conditions que ceux pris à l'encontre des agents comptables.

Les débet portent intérêt à taux légal à compter de la date du fait générateur. Si cette date ne peut être fixée avec précision, les intérêts partent du jour de la découverte du déficit ou du manquant. Ils bénéficient à l'établissement public.

6.6.3.5. Procédures d'exonération

Décharge de responsabilité

Comme les agents comptables, les régisseurs peuvent obtenir une décharge de responsabilité si le déficit résulte d'une circonstance de force majeure. Les demandes sont instruites dans les mêmes conditions que pour les agents comptables.

Remise gracieuse

Le régisseur qui n'a pas présenté une demande en décharge de responsabilité ou dont la demande a été rejetée en totalité ou partiellement peut demander la remise gracieuse des sommes restées à sa charge.

L'instruction des demandes suit la même procédure que pour les décharges de responsabilité.

Dispositions communes aux décharges de responsabilité et remises gracieuses

Outre l'avis du directeur de l'établissement et de l'agent comptable, les demandes doivent être approuvées par le conseil d'administration.

Les sommes allouées en décharge de responsabilité ou en remise gracieuse sont supportées par le budget de l'établissement concerné.

Une ampliation de la décision du ministre chargé du budget statuant sur la demande en décharge de responsabilité ou en remise gracieuse est notifiée à l'intéressé par le ministre chargé de l'agriculture.

6.6.3.6. Mise en jeu de la responsabilité de l'agent comptable

Les sommes allouées en décharge aux régisseurs ou dont ceux-ci ont été déclarés responsables mais qui ne pourraient pas être recouvrées sont mises à la charge de l'agent comptable si le débet est lié à l'une des fautes ci-après commises par le comptable :

- des avances ont été consenties sans que la justification régulière de la constitution des garanties ait été fournie ;
- des avances ont été consenties au-delà du maximum autorisé ;
- le versement des recettes n'étant pas intervenu dans le délai imparti, l'agent comptable n'en a pas réclamé immédiatement le versement ;
- des opérations irrégulières faites par le régisseur ont été acceptées sans réserve par le comptable sauf dans le cas où les documents justificatifs ne permettaient pas d'en déceler l'irrégularité ;
- le rejet des pièces justificatives est intervenu avec un retard excluant toute possibilité de régularisation par le régisseur ;
- une faute ou une négligence caractérisée sont relevées à la charge de l'agent comptable à l'occasion de l'exercice de son contrôle sur pièces et sur place.

CHAPITRE 5 - LA FISCALITÉ

1. TAXE SUR LA VALEUR AJOUTÉE

1.1. PRINCIPES GÉNÉRAUX

La taxe sur la valeur ajoutée ou TVA est un impôt général sur la consommation. La collecte de la taxe s'effectue à chaque stade de la production et de la distribution.

Chaque redevable impute sur l'impôt dû la taxe afférente à ses dépenses et ne verse que la différence au Trésor.

Les redevables de la TVA (assujettis) sont astreints à diverses obligations concernant la tenue de la comptabilité, la facturation, la déclaration du chiffre d'affaires et le paiement de l'impôt.

1.1.1. CHAMP D'APPLICATION, EXONÉRATIONS

1.1.1.1. Activités soumises à la TVA

En application des dispositions de l'article 256 B du CGI les personnes morales de droit public sont imposables en tout état de cause, au titre des opérations suivantes :

- activités qui ne relèvent pas de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels ou sportifs, et le cas échéant, pour certaines de ces activités lorsque leur non-assujettissement entraîne des distorsions de concurrence ;
- livraisons de biens neufs fabriqués en vue de la vente.

Dès lors, les établissements publics d'enseignement relevant du ministère chargé de l'Agriculture sont obligatoirement assujettis à la TVA au titre des opérations suivantes :

- travaux d'études et de recherches facturés à des tiers ;
- activités de conseil, d'assistance ou d'expertise ;
- travaux d'analyse ;
- conception et vente de logiciels ;
- locations de biens meubles et de matériels ;
- locations de locaux aménagés à usage professionnel ;
- prestations de soins aux animaux ;
- prise en pension et dressage d'animaux ;
- activités agricoles (cf. paragraphe 122) ;
- activités industrielles ou commerciales réalisées par les ateliers technologiques.

1.1.1.2. Activités non soumises à la TVA

Activités placées hors du champ d'application de la TVA

L'article 256 B du code général des impôts qui traduit en droit interne les dispositions de l'article 4 § 5 de la 6ème directive TVA prévoit que les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA pour l'activité de leurs services administratifs, sociaux, éducatifs, culturels et sportifs lorsque leur non-assujettissement n'entraîne pas de distorsion dans les conditions de la concurrence.

Ainsi les leçons d'équitation dispensées à des tiers par les établissements publics d'enseignement agricole constituent des services à caractère sportif qui peuvent ne pas être assujettis à la TVA à condition que leur non-assujettissement ne soit pas susceptible d'entraîner des distorsions de concurrence à l'égard des centres équestres privés soumis aux impôts commerciaux.

Activités exonérées

Il convient de distinguer les activités d'enseignement, la formation continue, les activités de location et les activités financières.

Activités d'enseignement : l'article 261-4-4° du code général des impôts exonère de la TVA les livraisons de biens et les prestations de services qui leur sont étroitement liées, effectuées dans le cadre de l'enseignement et de la formation professionnelle agricoles réglementés par la loi n° 60-791 du 2 août 1960.

En outre, pour tous les organismes publics ou privés d'enseignement, l'exonération s'applique aux prestations d'enseignement proprement dites ainsi qu'aux prestations de services ou livraisons de biens qui sont étroitement liées à cet enseignement, notamment le logement et la nourriture des internes ou demi-pensionnaires, la fourniture d'articles scolaires, tels que livres ou cahiers, de documents pédagogiques, qui constituent le complément obligé et inséparable de l'enseignement dispensé.

Formation continue : en application de l'article 261-4-4° a du code général des impôts, les personnes morales de droit public ne sont pas assujetties à la TVA sur les actions de formation professionnelle continue qu'elles dispensent.

Sont donc exonérées de TVA :

- les prestations d'enseignement proprement dites ;
- les prestations de services et livraisons de biens qui y sont étroitement liées (logement et nourriture des stagiaires, fournitures de documents pédagogiques) ;
- les ventes d'objets fabriqués et les prestations de services fournies par les étudiants et les stagiaires, dans la mesure où elles constituent le prolongement indispensable de la formation.

Les établissements ne disposent dans ce cadre d'aucun droit à déduction au titre des biens et services qui concourent à l'exercice de leur activité non imposée. Leurs factures seront donc établies sans mention de taxe.

Activités de location : l'article 261 D du code général des impôts exonère de la TVA :

- les locations de terres et bâtiments à usage agricole ;
- les locations de terrains aménagés et de locaux nus ;
- les locations de locaux nus ou meublés à usage d'habitation (CGI, art. 261 D-4°).

La location de locaux nus à usage professionnel peut toutefois être assujettie à la TVA, sur option, dans les conditions fixées par l'article 260-2° du code général des impôts.

Les locations de terres et bâtiments d'exploitation à usage agricole peuvent également être assujetties sur option dans les conditions fixées par l'article 260-6° du CGI.

Activités financières : les placements financiers tels que les intérêts des prêts et placements, les produits de portefeuille... sont exonérés de la taxe en application de l'article 261 C du code général des impôts. Les produits des actions (dividendes) correspondent à une activité située hors du champ d'application de la TVA. Ils ne sont pas imposables (conséquences pour les droits à déduction cf. infra 115).

Opérations effectuées par les établissements pour leur propres besoins

Il s'agit tant des prestations de services que des livraisons de biens.

Les prestations de services ne sont pas soumises à la TVA dès lors qu'elles sont rendues au sein de la même entité juridique, par exemple entre deux services du même établissement.

Les livraisons de biens internes à l'établissement public telles que les livraisons de produits de l'exploitation agricole à la cantine de l'établissement ou à un atelier technologique ne sont pas soumises à la TVA en application des articles 256-I, 256 A et 256 B du code général des impôts.

En effet, les livraisons de biens effectuées entre les divisions d'un même établissement public ne s'analysent pas comme des opérations réalisées à titre onéreux par un assujetti agissant en tant que tel au sens des articles précités et ne doivent donc pas être soumises à la TVA.

Remarque :

Les établissements publics agricoles réalisent d'une manière générale des activités agricoles et des activités non agricoles qui sont imposées ou non à la TVA. Ces activités peuvent faire l'objet de secteurs distincts dans les conditions décrites au n° 1.1.5.3. "sectorisation" ci-après.

Les changements d'affectation de biens ou de produits qui sont effectués à l'intérieur d'un même secteur entre les différentes opérations imposées ou non à la TVA ou les changements d'affectation de biens ou de produits qui interviennent entre les différents secteurs, constituent des "livraisons à soi-même" susceptibles d'être soumises à la TVA en application de l'article 257-8° du code général des impôts.

Pour plus de précisions sur ce régime d'imposition et les cas de dispense de taxation il convient de se reporter à la documentation de base fiscale 3 A 1211 et 1212, 3 I 1312 et au BOI 3 CA-94 du 8 septembre 1994.

Dans le cas où des virements financiers accompagnent les opérations internes ci-dessus, ceux-ci s'analysent pour le ou (les) secteur (s) imposable (s) qui les reçoit (reçoivent) (cf. infra le paragraphe "Droits à déduction") comme des ressources non imposables destinées à assurer l'équilibre du ou (des) secteur (s) bénéficiaire (s). Ces virements doivent en principe être inscrits au seul dénominateur du pourcentage de déduction propre au secteur et du pourcentage général de déduction. Toutefois, il est admis que l'établissement puisse les soumettre volontairement.

1.1.2. Base d'imposition

1.1.2.1. Règle générale

Les établissements publics d'enseignement agricole doivent comprendre dans leur base d'imposition toutes les sommes perçues en contrepartie des activités imposables (CGI, art. 266-1-a) énumérées ci-dessus.

Ces établissements doivent inclure dans leur base d'imposition à la TVA :

- les sommes versées par leurs étudiants, stagiaires, clients, locataires... au titre des opérations imposables (cf. § 1.1.1.1.) ;
- les sommes qualifiées de subventions et qui constituent en fait la contrepartie d'une opération imposable (par exemple, travaux d'études réalisés pour une collectivité locale) et ce quelle que soit la qualité de la personne qui les verse (personnes publiques, entreprises privées).

1.1.2.2. Règles applicables en matière de subventions

 *Les subventions à inclure dans la base d'imposition à la TVA*

Outre les subventions qui constituent en réalité la contrepartie d'opérations imposables et qui sont alors le paiement du prix de ces opérations, certaines subventions sont à comprendre dans la base d'imposition à la TVA.

Il s'agit des subventions qui constituent le complément du prix d'opérations imposées à la TVA et qui à ce titre doivent conformément à l'article 266-1-a du code général des impôts être incluses dans la base d'imposition à la TVA des établissements, ce quelle que soit l'origine de la subvention.

Constituent notamment des subventions compléments de prix, les sommes versées en contrepartie de sujétions tarifaires.

Les subventions d'équipement

Définition : il s'agit de subventions qui sont, au moment de leur versement, allouées pour le financement d'un bien d'investissement déterminé. Le caractère de subvention d'équipement est donc défini par la partie versante. Une subvention qui serait utilisée a posteriori par le bénéficiaire pour acquérir une immobilisation ne peut pas être assimilée à une subvention d'équipement. Cette qualification ne peut pas non plus être reconnue aux versements des remboursements d'emprunts contractés pour l'acquisition d'une immobilisation ou destinés à couvrir les charges d'amortissement de celle-ci, ni aux sommes qui constitueraient en fait la contrepartie directe d'un service rendu ou le complément de prix d'une opération imposable.

Il en est ainsi par exemple des sommes versées par des clients dans le cadre d'un contrat de recherche qui, même si elles sont destinées à financer un investissement nécessaire à la réalisation de l'étude ou du bien vendu par l'établissement, ne constituent pas de véritables subventions d'équipement.

Le régime de TVA des subventions d'équipement est le suivant :

- non-imposition à la TVA ;
- non-inscription au dénominateur du pourcentage de déduction ;
- la TVA afférente aux investissements financés par la subvention d'équipement peut être déduite dans les conditions habituelles lorsque l'établissement intègre dans le prix des opérations les dotations aux amortissements des biens financés en totalité ou partiellement par cette subvention.

S'il s'avère que la condition de répercussion des amortissements de ces biens dans les prix n'est pas respectée, la TVA afférente à ces mêmes biens ne pourrait pas être déduite pour la quote-part du montant financée par la subvention d'équipement.

Exemple : un bien d'investissement dont le prix d'achat est de 1 96 000 F T.T.C. (TVA : 196 000 F) est financé pour partie (20 %) par une subvention d'équipement d'un montant de 239 200 F.

L'établissement n'a pas répercuté dans le prix de ses opérations taxables la part de l'amortissement du bien qui correspond à la partie financée par la subvention d'équipement. En conséquence, la taxe grevant le bien (196 000 F) ne pourra être déduite qu'à hauteur de : $196\,000\text{ F} \times 80\% = 156\,800\text{ F}$.

L'établissement applique, le cas échéant et dans les conditions habituelles et selon les conditions d'utilisation du bien, son pourcentage général de déduction ou le pourcentage de déduction propre au(x) secteur(s) imposables(s) à la taxe ainsi calculée.

Les indemnités

Les sommes qui ne constituent ni la contrepartie, ni le complément de prix d'une opération imposée à la TVA ne sont pas imposables à la taxe.

Il en est notamment ainsi des indemnités versées par les compagnies d'assurances à la suite de sinistres (vols, incendies, ...). Elles ne doivent donc pas être incluses dans la base d'imposition à la taxe.

Les subventions de fonctionnement

Les subventions de fonctionnement versées globalement à l'établissement doivent être ventilées et affectées en fonction des besoins de financement des différentes opérations déficitaires, que celles-ci soient situées dans le champ d'application de la TVA ou non.

Ce besoin de financement est égal à la différence entre le montant des dépenses rattachées à chaque catégorie d'opérations (dépenses affectées en totalité à ces opérations majorées, le cas échéant, d'une quote-part des dépenses communes) et le montant des recettes propres provenant de ces opérations. Les dépenses communes sont réparties suivant la clef de répartition définie au paragraphe " Droits à déduction " ci-dessous.

La part des subventions affectée à l'activité placée hors du champ d'application est calculée comme suit :

$$\text{Subvention effectivement perçue} \times \frac{\text{besoin de financement de l'activité hors champ}}{\text{besoin de financement total}}$$

Les parts des subventions affectées prennent la forme de virements internes et lorsqu'ils sont affectés à l'équilibre des opérations imposables, ils se trouvent bien entendu placés dans le champ d'application de la taxe. Ils doivent, en principe, être inscrits au seul dénominateur du pourcentage de déduction particulier de chacun des secteurs imposables de l'établissement et du pourcentage de déduction général qui sera, le cas échéant, calculé pour l'ensemble des opérations situées dans le champ d'application de la taxe.

Toutefois, afin de ne pas dégrader ses droits à déduction, l'établissement pourra soumettre volontairement à la TVA ces virements internes au taux applicable aux opérations auxquelles ils sont affectés.

Les conséquences de ces dispositions sur les droits à déduction de l'établissement sont exposées au paragraphe 1.1.5.

L'ensemble des dispositions concernant ces différents types de subventions est commenté dans le bulletin officiel des impôts du 8 septembre 1994, n° 3 CA-94, numéro spécial.

1.1.3. Taux

Les opérations imposables des établissements publics d'enseignement agricole doivent être soumises à la TVA au taux qui leur est propre. Ainsi :

- les travaux d'études et de recherches, les expertises, les enquêtes, les activités de conseil ou d'assistance, les travaux d'analyse, les locations de biens meubles ou de locaux aménagés à usage professionnel, les ventes de logiciels, les prestations de soins aux animaux relèvent du taux de 19,6 % ;
- les produits d'origine agricole n'ayant subi aucune transformation sont soumis à la TVA au taux réduit de 5,5 % (cf. BOI 3 C 1.95 du 10 janvier 1995).
- ce taux réduit s'applique également aux sommes perçues en rémunération de l'activité de dresseur d'animaux ;
- les ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie, à des personnes non redevables de la TVA, sont soumises au taux de 2,10 %.

1.1.4. Exigibilité

Pour les ventes, le fait générateur intervient dans la plupart des cas, lors du transfert de propriété. La taxe qui se rapporte aux prestations de services est exigible lors de l'encaissement des acomptes, du prix, ou, sur autorisation du directeur des services fiscaux, d'après les débits (CGI. art. 269.2.a et c).

1.1.5. Droit à déduction

Les établissements publics d'enseignement agricole sont susceptibles de réaliser des opérations situées hors du champ d'application de la TVA et des opérations imposables (cf. § 1.1.1. ci-dessus) ; ils doivent, pour opérer la déduction de la taxe afférente à leurs dépenses, procéder préalablement à l'affectation de tout ou partie de leurs biens et services à chacune de ces catégories d'opérations (CGI, art. 271-II-1 ; ann. II, art. 207 bis).

1.1.5.1. Dépenses affectées aux opérations situées hors du champ d'application de la TVA (cf. § 1.1.1.2.)

La TVA qui a grevé les dépenses d'investissement et de fonctionnement utilisées exclusivement pour des opérations situées hors du champ d'application de la TVA n'est pas déductible.

1.1.5.2. Dépenses utilisées concurremment pour la réalisation des opérations situées hors et dans le champ d'application de la taxe

La taxe qui se rapporte à ces dépenses n'est déductible qu'en proportion de l'utilisation de ces biens et services à des opérations imposables.

Pour le calcul de cette proportion, l'établissement peut appliquer une clef de répartition commune à l'ensemble des dépenses concernées, à condition de pouvoir la justifier.

La clef de répartition pourra être calculée par exemple sur un rapport de surfaces, de temps d'utilisation ou de salaires.

Les quotes-parts des dépenses ainsi ventilées sont bien entendu rattachées au secteur auquel elles se rapportent et prises en compte pour le calcul des besoins de financement.

1.1.5.3. Dépenses affectées aux opérations placées dans le champ d'application de la TVA

Sectorisation

En application de l'article 213 de l'annexe II au code général des impôts, l'établissement public est tenu de suivre distinctement les activités qu'il réalise dans le champ d'application de la TVA et qui ne sont pas soumises à des dispositions identiques au regard de cette taxe. Notamment, les secteurs d'activités distincts suivants seront créés afin de retracer séparément :

- les opérations exonérées du paiement de la taxe (voir toutefois ci-après pour ce qui concerne les produits financiers accessoires) ;
- les opérations imposables et ouvrant droit à déduction selon le régime de droit commun (cf. § 1.1.1.1.) ;
- le cas échéant, en application de l'article 193 de l'annexe II au code général des impôts, les opérations de location de locaux nus qui seraient soumises à la TVA sur option.

De même, les activités agricoles réalisées par les établissements publics agricoles qui sont soumises à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture (cf. infra § 1.2.2.) doivent être érigées en un secteur distinct d'activité et faire l'objet d'une déclaration séparée.

Toutefois, lorsque ces activités non agricoles excèdent le dixième du chiffre d'affaires total soumis à la TVA et dès lors qu'elles sont économiquement liées aux activités agricoles, les établissements peuvent demander au directeur des services fiscaux l'autorisation d'opérer la confusion de leurs activités pour en soumettre l'ensemble au régime général d'imposition.

Secteur regroupant les opérations imposables

La TVA qui se rapporte aux investissements, aux achats de biens et services affectés exclusivement aux activités imposables (ventes de biens, travaux de recherche, ...) est déductible en totalité sous réserve des limitations, restrictions ou exclusions de droit commun prévues par la réglementation en vigueur (par exemple : exclusion de la TVA grevant les dépenses d'achat d'une voiture de tourisme et ses frais d'entretien, de réparation et d'essence).

A cet égard, il est souligné que la TVA ayant grevé les biens et les services que les établissements publics agricoles acquièrent ou qu'ils se livrent à eux-mêmes n'est déductible que si ces biens et services sont nécessaires à l'exploitation de l'activité imposable (CGI, ann. II, art. 230).

En outre, la TVA qui se rapporte aux immobilisations de ce secteur ne peut être déduite que si l'amortissement de ces biens est intégré dans la détermination du prix des opérations imposables.

Cette condition posée par l'article 271 du code général des impôts est toujours remplie si les immobilisations de ce secteur font l'objet d'un amortissement constaté dans la comptabilité du secteur imposable.

Si le montant du chiffre d'affaires réalisé au titre d'un secteur regroupant des opérations imposables ouvrant droit à déduction ne couvre pas le montant des dépenses (charges de fonctionnement, y compris celles de personnel imputées sur le budget de l'établissement et amortissements des immobilisations du secteur), la différence entre ces deux montants constitue le besoin de financement du secteur. Celui-ci est nécessairement pris en charge par des virements financiers internes (virements financiers liés aux opérations internes, virements internes correspondant à l'affectation d'une part des subventions de fonctionnement versées globalement à l'établissement ; cf. supra).

Si l'établissement n'a pas choisi de soumettre ces virements à la TVA, ils doivent être inscrits au seul dénominateur du pourcentage particulier de déduction propre au secteur.

Le prorata s'établit ainsi :

- au numérateur : les sommes perçues en contrepartie des opérations soumises à la TVA ouvrant droit à déduction ;
- au dénominateur : les sommes figurant au numérateur augmentées, le cas échéant, des virements financiers destinés à assurer l'équilibre financier du secteur.

Les subventions et les virements internes qui sont versés dès l'origine pour le financement de biens d'équipement déterminés ne sont pas à prendre en compte pour le calcul de ce pourcentage de déduction.

De même, le produit des cessions d'immobilisations n'est pas pris en compte dans ce calcul.

☞ *Secteur regroupant les opérations exonérées du paiement de la TVA (cf. § 1.1.1.2.)*

La TVA qui se rapporte aux dépenses d'investissement et de fonctionnement qui sont utilisées de manière exclusive pour les besoins des activités exonérées n'est pas déductible, par application de l'article 271 du code général des impôts.

☞ *Dépenses communes aux activités imposables et exonérées*

La TVA afférente aux biens et services communs qui sont utilisés concurremment pour les besoins des activités taxées et exonérées de l'établissement est déductible à hauteur du pourcentage général de déduction concernant ces activités situées dans le champ d'application de la taxe.

Ce pourcentage est égal au rapport entre :

- au numérateur, le montant annuel du chiffre d'affaires, y compris les subventions directement liées au prix des opérations imposables, TVA exclue, afférent aux opérations ouvrant droit à déduction ;
- au dénominateur, le montant total annuel du chiffre d'affaires, TVA exclue, afférent aux opérations figurant au numérateur ainsi qu'aux opérations qui n'ouvrent pas droit à déduction, et l'ensemble des subventions, y compris celles qui ne sont pas directement liées au prix des opérations imposables mais qui sont néanmoins rattachables aux activités placées dans le champ d'application de la taxe. Les virements financiers internes ne sont en principe inscrits qu'au seul dénominateur de ce pourcentage. Bien entendu, si l'établissement choisit de soumettre ces virements à la TVA, ils sont également inscrits au numérateur.

Toutefois, les subventions d'équipement et les cessions d'immobilisations, qu'elles soient ou non soumises à la TVA, ne sont à comprendre ni au numérateur, ni au dénominateur du pourcentage de déduction.

A cet égard, il est rappelé que les recettes relatives aux opérations financières exonérées en vertu de l'article 261 C du code précité (cf. supra § 1.1.1.2. "activités financières") n'ont pas à être prises en compte pour le calcul du pourcentage général de déduction lorsque leur montant n'excède pas 5 % du chiffre d'affaires toutes taxes comprises placé dans le champ d'application de la TVA. Lorsque ce montant excède 5 %, il est admis de considérer les opérations financières comme relevant du secteur distinct qui regroupe les opérations exonérées.

Le pourcentage provisoire d'une année (pourcentage de l'année précédente) devient définitif si l'écart constaté avec le pourcentage réel n'excède pas dix points.

Cas particulier

Il y a application d'un pourcentage de déduction propre à chaque secteur lorsqu'un (ou plusieurs) secteur(s) ne comprend (comprennent) pas exclusivement des opérations ouvrant droit à déduction, ce (ou ces) secteur(s) fait (font) l'objet d'un pourcentage de déduction particulier, calculé dans les conditions de droit commun, c'est-à-dire compte tenu des recettes propres au secteur considéré.

Enfin, pour les immobilisations qui ne sont pas affectées à l'ensemble des secteurs distincts de l'établissement mais seulement à quelques-uns, il est admis que soit utilisé le prorata commun à ces secteurs et non le prorata général de l'établissement.

Régularisations

Les régularisations des déductions prévues pour les immobilisations aux articles 210 (notamment dans certains cas de transfert entre secteurs), 215 (variation de plus de 10 points du pourcentage de déduction) et 207 bis (variation de plus de 20 points de la proportion d'utilisation à des opérations imposables) de l'annexe II au code général des impôts peuvent être, le cas échéant, exigibles.

Pour plus de précisions, il convient de se reporter pour ce qui concerne l'application des règles de déduction qui viennent d'être exposées aux commentaires du bulletin officiel des impôts 3 CA-94 précité.

1.1.6. Obligations

1.1.6.1. Obligations déclaratives

Les établissements publics d'enseignement agricole souscrivent une déclaration mensuelle ou le cas échéant trimestrielle (si la taxe exigible annuellement est inférieure à 12 000 F) et acquittent l'impôt correspondant.

1.1.6.2. Obligations comptables

La comptabilisation de leurs opérations par les établissements publics d'enseignement et de formation professionnelle agricoles doit répondre aux dispositions fixées par l'article 286 du code général des impôts.

La comptabilité devra permettre de suivre distinctement pour chaque secteur d'activité :

- les acquisitions de biens et de services ;
- les cessions de biens constituant des immobilisations et les transferts de biens vers un autre secteur ;
- le montant des opérations imposables et non imposables.

1.2. RÉGIMES PARTICULIERS

1.2.1. Vente d'objets d'occasion

Un matériel est dit " d'occasion " lorsqu'il a déjà servi et qu'il est susceptible de réemploi en l'état ou après remise en état.

Par contre un matériel usagé qui subit une transformation ou une véritable rénovation sera considéré au regard de la TVA comme un produit neuf.

1.2.1.1. Cessions de biens mobiliers d'investissement d'occasion

Les livraisons de biens mobiliers usagés effectuées par les personnes assujetties qui les ont utilisés pour le besoin de leur exploitation sont exonérées de la TVA en vertu de l'article 261.3.1° a du CGI.

Toutefois l'exonération ne s'applique pas aux biens qui ont ouvert droit à déduction complète ou partielle de la TVA lors de leur acquisition, importation ou livraison à soi-même. Dans cette situation, les cessions de biens mobiliers d'investissement faites par les personnes qui les ont utilisés pour les besoins de leur exploitation sont imposables à la TVA. Corrélativement, l'obligation de régulariser la TVA antérieurement déduite n'est pas exigible.

1.2.1.2. Vente par des négociants en biens d'occasion (assujettis-revendeurs)

Le négociant en " biens d'occasion " est celui qui achète un matériel d'occasion pour le revendre sans l'utiliser lui-même.

Les livraisons d'objets d'occasion réalisées par des personnes qui en font le commerce (assujettis-revendeurs) sont soumises à la TVA selon des modalités particulières de détermination de la base d'imposition.

La base d'imposition est constituée par la différence entre le prix de vente et le prix d'achat en ce qui concerne les livraisons de biens acquis auprès d'un assujetti-revendeur, d'un non-redevable de la TVA ou d'une personne qui n'est pas autorisée à facturer la TVA au titre de sa livraison.

En revanche, sont imposables à la TVA sur le prix de vente total les ventes de biens d'occasion qui ont été importés, ont fait l'objet d'une acquisition intra-communautaire ou ont été achetés auprès d'un assujetti qui a facturé de la taxe au titre de sa livraison.

Le régime de la marge est le régime de droit commun pour les livraisons de biens d'occasion faites par un assujetti-revendeur tant en France qu'auprès d'un client situé dans un autre État membre de l'Union européenne.

Toutefois, le négociant a la possibilité, pour chaque transaction, d'appliquer le régime général pour les livraisons relevant normalement du régime de la marge. Ces opérations sont alors taxables sur leur prix de vente total sous réserve des exonérations accordées lorsque les conditions sont réunies, pour les livraisons intra-communautaires et les exportations. Le choix pour le régime général n'est soumis à aucun formalisme et s'exerce opération par opération.

L'application du régime de la marge interdit toute déduction de la TVA ayant grevé l'achat, l'importation ou l'acquisition intra-communautaire des biens d'occasion concernés.

La marge est en principe calculée au coup par coup, c'est-à-dire opération par opération. Toutefois, l'assujetti-revendeur peut calculer sous certaines conditions la marge de manière globale, par périodes d'imposition.

Le régime actuellement applicable aux biens d'occasion est défini dans l'instruction 3 K-1-95 du 17 février 1995 à laquelle il convient de se reporter pour plus de précisions. Cette instruction précise en outre les règles applicables aux objets d'art, biens d'antiquité et de collection.

1.2.1.3. Ventes aux enchères publiques

Les ventes aux enchères publiques de biens d'occasion sont effectuées par un officier ministériel (le plus souvent un commissaire-priseur) qui intervient en qualité d'intermédiaire à la vente.

Lorsqu'il agit au nom d'autrui (intermédiaire transparent), il n'a pas la qualité d'assujetti-revendeur. La transaction dans laquelle il s'entremet peut être soumise au régime de la marge si le vendeur du bien est un assujetti qui peut lui-même appliquer le régime de la marge. Le commissaire-priseur n'est quant à lui redevable de la TVA que sur sa seule commission.

Lorsque le commissaire-priseur agit en son nom propre (intermédiaire opaque), les livraisons de biens d'occasion en vente publique peuvent être soumises au régime particulier de la marge bénéficiaire, dans les mêmes conditions que les livraisons de biens d'occasion effectuées par un négociant (cf. § 1.2.1.2.). La marge imposable du commissaire-priseur est constituée de la différence entre le prix total payé ou à payer par l'adjudicataire du bien et le montant net payé par le commissaire-priseur à son commettant ; cette marge correspond en fait à la commission totale du commissaire-priseur (sur son commettant et l'acheteur) telle qu'elle est fixée par la réglementation en vigueur. Comme les autres négociants, le commissaire-priseur peut choisir d'appliquer le régime général de taxation sur le prix total.

1.2.2. Activités agricoles

Les établissements d'enseignement et de formation professionnelle agricoles ont la qualité d'exploitants agricoles et sont soumis au régime de TVA applicable dès lors qu'ils réalisent des opérations considérées comme agricoles.

Tel est le cas lorsqu'ils obtiennent des produits en cours ou à la fin d'un cycle de production, végétal ou animal.

1.2.2.1. Exploitants agricoles soumis de plein droit à la TVA

Il résulte des dispositions combinées des articles 256 et 256 A du CGI que les exploitants agricoles sont placés dans le champ d'application de la TVA de droit commun. Toutefois, aux termes de l'article 298 bis-II du même code, seuls certains exploitants agricoles sont, de plein droit, soumis à l'imposition d'après le régime simplifié de TVA de l'agriculture. Les autres bénéficient du remboursement forfaitaire agricole.

Opérations obligatoirement soumises à la TVA d'après le régime général

Sont obligatoirement soumises à la TVA d'après le régime général :

- les livraisons des produits de l'exploitation agricole lorsqu'elles sont réalisées dans une installation commerciale permanente ;
- la transformation et la mise en conserve de produits ne provenant pas de l'exploitation agricole ;
- les ventes de produits achetés en l'état ou après transformation ;
- les locations ou gardiennage d'animaux ;
- les profits retirés de la cession ou concession de brevets ou de certificats d'obtention de variétés végétales.

Les exploitants agricoles soumis à la TVA en vertu des articles 256 et 256 A du CGI relèvent du régime de droit commun de la taxe.

Les opérations imposables à titre obligatoire correspondantes forment, pour l'exercice des droits à déduction, un secteur distinct au sein de l'exploitation (cf. 1.1.5.3. ci-avant, "sectorisation").

Opérations obligatoirement soumises à la TVA d'après le régime simplifié de l'agriculture

Aux termes de l'article 298 bis-II du CGI sont soumis de plein droit au régime simplifié de l'agriculture :

- les exploitants agricoles dont les activités sont, par leur nature ou leur importance, assimilables à celles exercées par des industriels ou commerçants, même si ces opérations constituent le prolongement de l'activité agricole (art. 260 A et 260 B de l'annexe II au CGI) ;

- pour leurs opérations de vente d'animaux vivants de boucherie ou de charcuterie, les exploitants agricoles qui, en raison des caractéristiques de leur exploitation, exercent une influence notable sur le marché local de ces animaux (art. 260 C de l'annexe II au CGI) ;
- les exploitants agricoles lorsque le montant moyen des recettes de l'ensemble de leurs opérations, calculé sur deux années civiles consécutives, dépasse 300 000 F ;
- les exploitants agricoles réalisant des opérations de négoce d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie.

1.2.2.2. Option pour l'imposition à la TVA selon le régime simplifié de l'agriculture

Les exploitants agricoles qui, pour leurs opérations agricoles, ne sont pas imposés de plein droit à la TVA d'après le régime simplifié de l'agriculture, sont normalement placés sous le régime du remboursement forfaitaire. Ils peuvent cependant sur leur demande soumettre leurs opérations à la taxe selon le régime simplifié.

L'option peut être restreinte. Elle couvre alors toutes les opérations réalisées dans le cadre de l'exploitation agricole à l'exception des ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie. Elle peut être aussi globale et concerne ainsi l'ensemble des activités agricoles y compris les ventes d'animaux vivants de boucherie et de charcuterie.

L'option restreinte ou globale porte sur une première période de trois années civiles et est renouvelable par tacite reconduction pour les périodes successives de cinq années civiles.

Les exploitants ayant opté pour l'imposition à la TVA sont tenus aux obligations qui incombent aux redevables placés sous le régime d'imposition propre à l'agriculture.

En outre ceux d'entre eux qui ont exercé l'option globale, doivent respecter, pour l'élevage, le transport et la vente des animaux vivants de boucherie, quatre séries d'obligations concernant :

- l'identification des animaux ;
- la tenue d'une comptabilité matière ;
- la facturation des opérations réalisées ;
- le transport des animaux.

1.2.2.3. Droit à déduction

Les exploitants agricoles imposés à la TVA exercent leur droit à déduction dans les conditions du droit commun.

Toutefois, ils doivent obligatoirement ériger en un secteur distinct d'activité leurs opérations soumises à la TVA de droit commun.

Les exploitants agricoles tels que les établissements publics agricoles sont par ailleurs soumis aux limitations, restrictions et exclusions de la taxe déductible de droit commun.

1.2.2.4. Règles d'application de la TVA aux exploitants agricoles

Les exploitants agricoles imposés d'après le régime simplifié de l'agriculture sont, en principe, astreints aux règles applicables à l'ensemble des redevables de la TVA. Toutefois, ce régime simplifié d'imposition se distingue du droit commun sur les points suivants :

- l'exigibilité de la TVA est constituée par l'encaissement des acomptes ou du prix en ce qui concerne les livraisons effectuées par les exploitants agricoles (CGI, art. 298 bis-I-2) ;
- ils sont dispensés de l'obligation de dépôt de la déclaration mensuelle prévue à l'article 287-I du CGI. Ils doivent déposer avant le 5 mai de chaque année une déclaration indiquant le montant des opérations taxables réalisées au cours de l'année précédente et les éléments de liquidation de la TVA.

Il peut y avoir sur option paiement au vu de déclarations trimestrielles.

1.2.2.5. Le remboursement forfaitaire agricole

Le remboursement forfaitaire a pour objet de compenser la charge de la TVA ayant grevé les achats des exploitants agricoles qui ne sont pas redevables de la TVA. Il est liquidé sur le montant des livraisons de produits agricoles faites à des redevables de la TVA ainsi que sur les livraisons intra-communautaires et les exportations de produits agricoles (CGI, art. 298 quater-I).

Les taux de remboursement forfaitaire, 3,05 % ou 4 %, diffèrent selon la nature des produits.

Ateliers technologiques

Cités au niveau de l'article 2 du décret du 7 novembre 1975 modifié, les ateliers technologiques au même titre que les exploitations agricoles sont des unités de production à vocation pédagogique. Leur orientation, leur conduite et leur gestion sont utilisées comme moyens de formation, d'expérimentation, de démonstration et de développement.

La définition de l'atelier technologique s'appuie sur la notion de prestation de services de type industriel ou commercial générant le traitement, la transformation et (ou) la commercialisation de biens ou de services.

D'une manière générale la division C devrait répondre à un souci d'individualiser un secteur d'activité non assimilable aux services d'enseignement, division A, ni au secteur productif de l'exploitation agricole, division B.

Ce type d'activité est exclue du champ d'application de l'impôt sur les sociétés dans les conditions traitées infra au paragraphe 2.1.1.

Peuvent, le cas échéant, relever notamment des ateliers technologiques :

- transformation et fabrication de produits laitiers et dérivés ;
- ateliers agro-alimentaires ;
- conception, vente et suivi de logiciels ;
- centres équestres.

1.2.3. Régime de la TVA intra-communautaire

Le régime est prévu par la loi n° 92-677 du 17 juillet 1992 qui a transposé en droit interne une directive européenne de 1991. Applicable depuis le 1er janvier 1993 aux opérations effectuées entre États membres de l'Union européenne, cette loi a été commentée dans l'instruction 3 CA-92 du 31 juillet 1992 publiée au bulletin officiel des impôts du 27 août 1992.

Ce régime repose notamment sur les principes de la taxation dans l'État membre de destination et de l'exonération des livraisons à destination d'un autre État membre. Ainsi, les livraisons intra-communautaires de biens expédiés ou transportés à partir de la France sont exonérées de TVA ; les acquisitions intra-communautaires des mêmes biens à destination de la France sont soumises à la TVA en France.

1.2.3.1. Le régime du droit commun

Dans ce régime, l'opération intra-communautaire est scindée en deux opérations fiscales.

Livraisons de biens

Cette opération se caractérise par le transfert du pouvoir de disposer des biens comme un propriétaire. Elle est en principe exonérée de TVA et ouvre droit à déduction dans les conditions de droit commun. L'exonération est soumise à deux conditions, à savoir que les biens doivent être transportés physiquement d'un État membre à un autre et que le client doit être identifié à la TVA dans l'État membre d'arrivée.

☞ *Acquisitions de biens*

Régime général : l'acquisition est déclarée comme les opérations réalisées en régime intérieur par l'acquéreur, qui peut récupérer la taxe afférente dans les conditions de droit commun.

Il convient de noter que cette récupération n'est possible que si l'acquéreur détient une facture en bonne et due forme, de son fournisseur (étant précisé que ce dernier ne doit pas faire figurer la TVA sur sa facture).

1.2.3.2. Régime dérogatoire

Le régime dérogatoire consiste à considérer comme hors du champ d'application territorial de la TVA jusqu'à un certain seuil les acquisitions en provenance d'autres États membres faites par les personnes bénéficiaires du régime dérogatoire. Ces opérations sont alors traitées comme des ventes à des particuliers, la TVA étant due par le fournisseur au taux applicable dans l'État membre où il est établi.

Au-dessus de ce seuil, ces personnes ont un numéro d'identification TVA et les acquisitions réalisées suivent le régime général des livraisons acquisitions intra-communautaires.

☞ *Bénéficiaires du régime dérogatoire*

Il s'agit :

- des personnes morales de droit public non assujetties à la TVA ;
- des assujettis qui ne réalisent que des opérations n'ouvrant pas droit à déduction ;
- des exploitants agricoles placés sous le régime du remboursement forfaitaire agricole.

☞ *Conditions d'application*

Ce régime s'applique lorsque le montant des acquisitions intra-communautaires est inférieur ou égal à 70 000 F hors taxes pour l'année précédente, ce montant s'appréciant pour chaque année civile.

Si ce seuil vient à être dépassé soit au titre de l'année civile en cours, soit au titre de l'année civile précédente, ces personnes ne bénéficient plus du régime dérogatoire et sont redevables de la TVA au titre de leur acquisition intra-communautaire.

☞ *Option pour le paiement de la TVA sur les acquisitions*

L'acquéreur bénéficiant du régime dérogatoire peut choisir de soumettre l'acquisition à la TVA ; il se trouve alors replacé dans le régime du droit commun et l'acquisition devient alors taxable.

☞ *Lieu d'imposition de la livraison intra-communautaire expédiée ou transportée par le vendeur ou pour son compte*

Pour déterminer le lieu d'imposition des livraisons de biens faites à des personnes du régime dérogatoire, il convient d'apprécier le montant des livraisons effectuées par le fournisseur à destination de l'État membre de l'acquéreur. La livraison sera taxable en France si le vendeur y a réalisé un montant de livraisons supérieur à 700 000 F. Ce montant H.T. s'apprécie par rapport au montant global de livraisons effectuées vers un même État membre pendant l'année civile en cours ou l'année précédente, étant précisé qu'il convient de ne pas tenir compte des livraisons de moyens de transport neufs ni des livraisons de produits soumis à accises faites à destination de la France.

1.2.3.3. Livraison de biens installés ou montés

Le régime de taxation des biens installés ou montés n'est pas modifié par le nouveau dispositif. De telles livraisons restent taxables dans le pays d'installation ou de montage, le fournisseur étranger devant avoir un représentant fiscal.

1.2.3.4. Numéro individuel d'identification

Sont identifiés par un numéro individuel, les assujettis qui affectent des opérations ouvrant droit à déduction autres que des prestations de services pour lesquelles la taxe est due par le preneur, les personnes bénéficiaires du régime dérogatoire ayant franchi le seuil de 70 000 F d'acquisitions ou ayant opté pour assujettissement de ses acquisitions intra-communautaires.

1.2.3.5. Déclaration

Les personnes morales non assujetties redevables de la TVA au titre d'une acquisition intra-communautaire liquideront la taxe due à ce titre sur la déclaration CA3. Il est rappelé que ces personnes doivent déclarer qu'elles effectuent des acquisitions intra-communautaires dès qu'elles ne remplissent plus les conditions qui leur permettaient de bénéficier du régime dérogatoire, c'est-à-dire lorsqu'elles franchissent le seuil de 70 000 F d'acquisitions intra-communautaires ou lorsqu'elles optent pour la taxation de ces acquisitions.

CHAPITRE 6 - LES OPÉRATIONS DE TRÉSORERIE

1. DÉFINITION

Les opérations de trésorerie sont constituées par les mouvements de numéraires, de valeurs mobilisables, de comptes de dépôt, de comptes courants, par les opérations intéressant les comptes de créances et de dettes. Mais nous retiendrons une définition plus restrictive des opérations de trésorerie qui exclut les opérations concernant les comptes de créances et dettes.

Ces opérations sont décrites par nature, pour leur totalité sans contraction entre elles et exécutées par les comptables publics soit spontanément, soit sur l'ordre de l'ordonnateur, soit à la demande des tiers qualifiés. Les charges et produits résultant de l'exécution de ces opérations sont imputés aux comptes budgétaires.

2. PRINCIPE DE L'UNITÉ DE CAISSE

Conformément aux dispositions de l'article 44 du décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique, l'agent comptable dispose, pour le poste comptable qu'il dirige, d'une seule caisse, et sauf autorisation du ministre chargé des finances, d'un seul compte courant postal pour l'ensemble des services composant l'établissement public.

2.1. CAS PARTICULIER DES GROUPEMENTS COMPTABLES

L'article 1 du décret n° 81-1152 du 21 décembre 1981 prévoit que les postes comptables de plusieurs EPNEA peuvent être confiés à un même agent comptable.

Le principe de l'unité de caisse est applicable aux groupements comptables.

Lorsque la gestion comptable de plusieurs établissements publics d'enseignement et de formation professionnelle agricoles est confiée à un même agent comptable, une convention de groupement comptable est passée entre les différents établissements regroupés ; l'un d'entre eux doit être désigné comme établissement "support" de l'agence comptable.

Les établissements membres du groupement conservent leur autonomie juridique et financière, mais d'un point de vue comptable leur trésorerie est suivie par l'intermédiaire d'un compte de liaison avec la comptabilité principale de l'établissement siège de l'agence comptable (cf. titre III - chapitre 2 commentaires des comptes 452 et 513, et chapitre 5 schéma d'écriture n° 15) ; ils disposent donc d'un cadre comptable complet à l'exception des comptes habituels de la classe 5, comptes de disponibilités, qui ne sont ouverts que dans la comptabilité de l'établissement siège de l'agence comptable.

Cette procédure est utilisée pour respecter le principe d'unité de caisse dès lors que le groupement implique un poste comptable pour l'ensemble des établissements le composant.

A cet égard, il est rappelé que les dépenses de chaque établissement appartenant à un groupement comptable ne peuvent être payées que si le compte retraçant leur situation de trésorerie (compte 513 ouvert dans chaque établissement membre du groupement) présente un solde débiteur ce qui signifie que les autres établissements du groupement ne peuvent pas faire d'avances à un établissement ayant des difficultés momentanées de trésorerie.

2.2. CAS DES ÉTABLISSEMENTS GÉRÉS PAR UN MÊME AGENT COMPTABLE

Dans l'hypothèse où un même agent comptable assure la gestion financière de plusieurs établissements publics sans qu'une convention de groupement comptable ait été signée, l'ensemble des comptes de classe 5 sont ouverts dans la comptabilité de chacun des établissements concernés. L'agent comptable dispose donc d'autant de comptes de dépôt au Trésor et de comptes courant postaux que d'établissements gérés.

2.3. CAS DES AGENTS DES SERVICES DÉCONCENTRÉS DU TRÉSOR ASSURANT EN ADJONCTION DE SERVICE LA GESTION COMPTABLE D'UN OU PLUSIEURS ÉTABLISSEMENTS PUBLICS D'ENSEIGNEMENT ET DE FORMATION PROFESSIONNELLE AGRICOLES

Si l'agent comptable de l'établissement est également comptable direct du Trésor, la trésorerie de l'établissement public doit être suivie séparément de celle du poste comptable non centralisateur des services du Trésor. En effet, s'agissant d'une adjonction de service, la gestion de l'établissement public d'enseignement agricole doit être indépendante de celle des collectivités et établissements publics locaux gérés de droit par les services déconcentrés du Trésor et entrant dans les charges recensées des postes comptables.

L'établissement public d'enseignement agricole géré en adjonction de service dispose donc de ses propres comptes de classe 5. L'agent comptable dispose d'un compte de dépôt au Trésor spécifique au titre de cet établissement public.

3. DÉPÔT DE FONDS

3.1. RÈGLE GÉNÉRALE

Les fonds des EPNEA sont déposés chez un comptable du Trésor ou sur un compte courant postal (article R. 811-108 du nouveau code rural).

Les règles d'ouverture, de fonctionnement, de clôture et de contrôle des comptes courants postaux des comptables et des régisseurs ont été fixées par le décret n° 64-345 du 18 avril 1964.

La demande d'ouverture d'un compte courant postal doit être revêtue du visa du trésorier-payeur général de la résidence du comptable ou du régisseur, conformément aux dispositions de l'article 2 de ce décret.

Il est rappelé que conformément à la règle du dépôt obligatoire des fonds au Trésor, les établissements ne peuvent avoir recours à des crédits de trésorerie auprès d'établissements bancaires ; de même les avances entre établissements appartenant ou non à un groupement ne sont pas possibles.

3.2. DÉPÔT DE FONDS DÉTENUS PAR LES RÉGISSEURS

Les régisseurs d'avances et de recettes régulièrement institués sont également habilités à se faire ouvrir un compte de dépôt au Trésor, et éventuellement un compte courant postal pour la réalisation des opérations entrant dans le cadre de leurs attributions.

4. PLACEMENT DE FONDS

Les fonds disponibles des EPNEA peuvent faire l'objet de placements que l'on peut classer en deux catégories : les placements budgétaires et les placements de trésorerie.

4.1. PLACEMENTS BUDGÉTAIRES

Ils présentent les caractéristiques suivantes :

- il s'agit de placements faisant l'objet de prévisions de dépenses dans le cadre du budget ou de décisions budgétaires modificatives. Une délibération du conseil d'administration de l'établissement est donc nécessaire avant chaque souscription ;
- ces placements sont soumis à des conditions particulières d'origine des fonds. En effet, seuls peuvent être placés les fonds provenant d'excédents d'exercices antérieurs, de libéralités, du produit de l'aliénation d'un élément du patrimoine ou d'emprunts et d'annuités d'amortissements momentanément inutilisés ;
- ces placements représentent la part de trésorerie considérée comme étant stable c'est-à-dire non gagée par des charges.

Par conséquent, en termes d'analyse du cycle de trésorerie, de tels placements supposent d'une part que la trésorerie de l'établissement est suffisante au moment de la souscription pour assurer son paiement et celui des autres dépenses et d'autre part que cette souscription n'assèche pas la trésorerie de l'établissement qui doit permettre de faire face à l'ensemble des dépenses budgétaires pendant toute la durée du placement.

Les placements budgétaires sont réalisés exclusivement en valeurs d'État ou garanties par l'État.

S'ils sont réalisés dans une optique de rendement à moyen et long terme, ils sont comptabilisés au compte 27. Dans le cas contraire, il convient de les comptabiliser au compte 506.

(des instructions de la direction générale de la comptabilité publique élaborées à l'attention des comptables supérieurs du Trésor prévoient, notamment, les produits accessibles aux établissements publics).

4.2. PLACEMENTS DE TRÉSORERIE

Ils peuvent être effectués à partir d'une trésorerie momentanément excédentaire.

La trésorerie disponible pour les placements est celle qui n'est pas immédiatement nécessaire à l'établissement pour faire face aux engagements souscrits dans le cadre des crédits régulièrement ouverts par les actes budgétaires (personnel, fournisseurs, remboursements, charges diverses, etc.).

Les placements de trésorerie sont effectués sur décision de l'ordonnateur visée par le comptable supérieur du Trésor territorialement compétent chargé du contrôle de la gestion de l'agent comptable. Ces placements ne sont pas inscrits au budget.

Les placements de trésorerie doivent être effectués en valeurs à court terme du Trésor ou d'organismes agréés conformément au code rural.

Il s'agit donc essentiellement des bons du Trésor et il est rappelé à cet égard que les placements en parts de bons du Trésor négociables sont soumis aux fluctuations du marché. Par conséquent, toute négociation de reprise avant l'échéance présente un risque de moins-value et il convient avant toute décision de placement de déterminer avec exactitude le degré d'immobilisation des fonds disponibles, étant rappelé que la durée de placement en bons du Trésor négociables est au minimum de 10 jours.

Il est également possible d'effectuer un dépôt à terme au Trésor. L'ouverture d'un compte à terme est soumise à l'accord du comptable du Trésor teneur du compte de dépôt de fonds de l'établissement.

L'analyse du cycle de trésorerie, fondée sur la comparaison entre la situation des disponibilités et les opérations budgétaires permet de connaître la marge de manœuvre de l'établissement en matière de fonds disponibles et doit précéder toute décision de placement.

Les placements de trésorerie sont comptabilisés au compte 507.

4.3. DÉPÔTS DES TITRES

Les valeurs d'État sont déposées à la Caisse des dépôts et consignations.

5. WARRANTS AGRICOLES

Les prêts garantis par un warrant agricole sont proposés par l'ordonnateur et décidés par le conseil d'administration. Ils sont exécutoires dans les mêmes conditions que les autres actes budgétaires.

Il est précisé que le warrant agricole constitue une sorte de gage sans dépossession du bien.

Dans les exploitations des EPNEA, il peut concerner les récoltes, les stocks de produits, les animaux, mais pas le matériel.

CHAPITRE 7 - LE COMPTE FINANCIER

1. DÉFINITION - RÈGLES D'ÉTABLISSEMENT ET DE PRÉSENTATION

1.1. DÉFINITION

Le compte financier de l'EPNEA, pour un exercice donné, est constitué d'un ensemble de documents qui forment un tout et retracent la totalité des opérations financières de l'EPNEA.

Pour tenir compte de la 4ème directive européenne en date du 14 avril 1978 intitulée "Bilan et comptes", les comptes annuels doivent donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'établissement.

Cette notion d'image fidèle qui vient s'ajouter aux notions traditionnelles de sincérité et de régularité des comptes a aussi pour objectif de mieux informer les divers destinataires des documents.

1.2. ÉTABLISSEMENT DU COMPTE FINANCIER

A la clôture de l'exercice, l'agent comptable en fonction prépare le compte financier pour l'exercice écoulé. Il est dressé un compte financier unique. Les agents comptables remplacés en cours d'année sont dispensés de rendre un compte financier séparé pour leur gestion mais demeurent responsables de leurs opérations.

Le compte financier est signé par l'agent comptable qui l'a établi, et par son ou ses prédécesseurs qui se sont succédés au titre de l'exercice écoulé. Les périodes engageant leur responsabilité respectives seront indiquées en clair.

En cas de changement de comptable en cours de gestion, le comptable sortant peut donner à son successeur une procuration pour signer à sa place les comptes et répondre aux injonctions prononcées sur ces comptes.

Cette procuration peut être successivement transmise par les comptables qui l'ont reçue aux comptables qui leur succéderont, sous réserve de leur acceptation (décret n° 93-283 du 1er mars 1993 modifiant le décret n° 79-124 du 5 février 1979 relatif à la signature des comptes de gestion des comptables publics et instruction n° 93-130-R-M du 29 novembre 1993).

Lorsque l'agent comptable signe le compte financier, il atteste notamment : *"que les opérations portées dans le compte financier sont, sans exception, toutes celles qui ont été faites pour le service de l'établissement et qu'il n'en existe aucune autre à sa connaissance"*.

En raison de l'édition informatisée du compte financier, la signature de chaque feuillet ne s'impose plus (cf. décret et instruction précités).

Le compte financier est visé par l'ordonnateur qui certifie que le montant des ordres de dépenses et des ordres de recettes est conforme à ses écritures.

2. STRUCTURE

Le compte financier comprend :

- la balance définitive des comptes ;
- le développement, par chapitre, des dépenses et des recettes budgétaires ;
- le tableau récapitulatif de l'exécution du budget ;

- les documents de synthèse comptable ;
- la balance des comptes des valeurs inactives.

2.1. BALANCE DÉFINITIVE DES COMPTES DU GRAND LIVRE

Elle reprend la totalité des opérations de l'exercice et distingue le bilan d'entrée et le bilan de sortie.

Elle retrace la totalité des comptes de classe 1 à 5 et pour les classes 6 et 7 le report global des opérations de l'exercice.

2.2. DÉVELOPPEMENT PAR CHAPITRE DES DÉPENSES ET DES RECETTES BUDGÉTAIRES

2.2.1. Développement des dépenses

Le développement des dépenses budgétaires est retracé par chapitre et article. Pour chacune de ces lignes budgétaires sont indiqués les crédits ouverts, le montant brut des dépenses, les reversements et les montants nets. Les écarts entre les prévisions et l'exécution sont présentés par chapitre budgétaire.

Selon le cas, deux rubriques peuvent être servies :

- crédits non utilisés, ou
- crédits de régularisation.

Pour cette dernière, un vote spécifique du conseil d'administration devra être demandé. A ce titre, le conseil d'administration devra se prononcer sur un état retraçant les différents chapitres intéressés.

2.2.2. Développement des recettes

Le développement des recettes budgétaires est retracé par chapitre et article. Pour chacun de ces chapitres et articles sont indiqués le montant brut des recettes, les annulations et réductions de recettes, le montant net. Les recettes sont rapprochées des prévisions budgétaires.

Selon le cas deux rubriques pourront être servies :

- plus values, ou
- moins values.

2.3. TABLEAU RÉCAPITULATIF DE L'EXÉCUTION DU BUDGET

Il reprend en deux sections l'ensemble des dépenses et des recettes budgétaires afin de dégager le solde de la section de fonctionnement, l'augmentation ou la diminution du fonds de roulement ainsi que le total des dépenses et recettes budgétaires après déduction des virements entre sections.

2.4. DOCUMENTS DE SYNTHÈSE COMPTABLE

Ils comprennent le bilan, le compte de résultat et l'annexe.

Il est rappelé que les documents de synthèse doivent en toute circonstance donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de l'EPNEA.

L'obligation de parvenir à cette image fidèle conduit à fournir des informations complémentaires, incluses dans l'annexe, dont le contenu est indiqué ci-après.

2.4.1. Bilan

Il représente pour l'EPNEA l'état à la clôture de l'exercice de ses éléments actifs et passifs et met en évidence la situation nette qui correspond aux capitaux propres.

Il présente, à la date de son établissement :

- une situation des droits et obligations ;
- une description des moyens mis en oeuvre.

Sa présentation doit être identique d'un exercice à l'autre. La comparaison est assurée par l'ouverture d'une colonne "exercice précédent".

Toute modification particulière entre le bilan de sortie d'un exercice et le bilan d'entrée de l'exercice suivant doit faire l'objet de l'établissement d'un état de concordance dont le modèle est présenté dans le titre III de la présente instruction.

2.4.2. Compte de résultat

Il est établi à partir des comptes généraux de gestion.

Il dégage dans la section de fonctionnement le solde (excédent ou déficit) provenant de l'enregistrement des mouvements de charges et de produits des comptes généraux de gestion.

Le compte de résultat et les comptes généraux de gestion sont organisés de telle sorte qu'ils permettent de calculer la valeur ajoutée produite et l'excédent brut d'exploitation à partir duquel est obtenue la capacité d'autofinancement.

Il est présenté en liste et sa présentation doit être identique d'un exercice à l'autre pour que la comparaison soit possible. A cet effet, il comporte une colonne "exercice précédent".

2.4.3. Annexe

C'est un état qui complète et commente les informations contenues dans l'ensemble des autres documents du compte financier. Elle doit fournir aux destinataires des "documents de synthèse annuels" :

- d'une part, toutes informations complémentaires de celles fournies par le compte de résultat et le bilan, dès lors que ces informations ont une importance significative, c'est-à-dire susceptible d'influencer le jugement que ces destinataires peuvent porter sur la situation patrimoniale et financière ainsi que sur les résultats ;
- d'autre part, toutes explications, précisions... d'importance significative sur les postes de compte de résultat et du bilan, jugées nécessaires à la bonne compréhension de ces deux documents.

Sans qu'il soit, de ce fait, possible d'en dresser une liste exhaustive, il est possible de citer quelques éléments constitutifs de cette annexe. On y trouvera notamment :

2.4.3.1. Faits caractéristiques de l'exercice

Ce sera par exemple des changements d'orientation d'activités d'exploitation, la mise en place d'une nouvelle activité, des investissements ou financements d'une particulière importance, l'adhésion à un G.I.E....

2.4.3.2. Principes, règles et méthodes comptables

Mention de l'application des principes, règles et méthodes comptables ou des dérogations - ex : méthode d'évaluation des stocks, choix de mode de suivi d'un secteur d'activité, etc.

Choix effectués lorsque plusieurs méthodes sont possibles : ce sera le cas en matière de suivi du troupeau en stocks ou en investissements, et les raisons de ces choix.

2.4.3.3. Compléments d'information relatifs au bilan

On y trouvera notamment un certain nombre de tableaux d'analyse de postes du bilan, parmi lesquels on peut citer :

- état de l'actif immobilisé ;
- tableau des biens vivants et en cours de production agricole ;
- tableau des amortissements ;
- tableau des provisions ;
- inventaire du portefeuille de valeurs mobilières ;
- état des échéances des créances et des dettes à la clôture de l'exercice et indication des garanties et sûretés.

Les modes de calcul des amortissements ou les méthodes de réévaluation du patrimoine seront également indiqués.

2.4.3.4. Compléments d'information relatifs au compte de résultat

Dans cette catégorie de documents, on trouvera notamment :

- le développement des résultats par centre ou secteur d'activité ;
- l'état des charges et produits imputables à d'autres exercices ;
- l'état des produits et charges exceptionnels de l'exercice ;
- l'état des réalisations d'opérations sur ressources affectées ;
- l'état d'utilisation de la taxe d'apprentissage ;
- les résultats sur opérations faites en commun (GIE, GIP). A ce titre, devra être joint un exemplaire du compte de résultat du GIE.

2.4.3.5. Engagements financiers donnés ou reçus

Il s'agit de la situation des placements, des emprunts, des crédits-bails, nombre et valeur nominale des parts sociales, etc.

2.4.3.6. Autres éléments d'information pouvant être utiles

- liste des personnels rétribués sur les différentes divisions du budget (affectation et emploi, rémunération, charges sociales, impôts...) ;
- liste des personnels permanents et occasionnels rémunérés par l'État.

2.4.3.7. Tableau des soldes intermédiaires de gestion

Son approche économique dans les divisions B et C peut se rapprocher de celle des entreprises et permet de dégager des notions de marge, de production, de valeur ajoutée, etc. dont la transposition dans les divisions A n'est pas possible dans les mêmes termes.

2.4.3.8. Tableau de calcul de la capacité d'autofinancement de l'exercice

Il doit permettre à partir d'une analyse des résultats de l'exercice, des dotations aux amortissements ou aux provisions, de déterminer la capacité d'autofinancement dégagée par la gestion de l'année concernée.

Ce tableau, également analysé dans son contenu, dans le titre III de la présente instruction, constitue un élément de comparaison entre la prévision et la réalisation de l'exercice, notamment avec le calcul de l'équilibre réel présenté à l'appui du budget, et analysé par ailleurs supra au chapitre 3 paragraphe 6.

Les éléments d'information de l'ensemble de ces documents doivent être établis selon les mêmes principes et dans les mêmes conditions que ceux du bilan et du compte de résultat.

Le guide d'analyse financière (chapitre 10 du titre III de la présente instruction) développe les divers éléments de l'annexe et leur utilisation, pour l'analyse de la gestion et du compte financier.

2.5. BALANCE DES COMPTES DE VALEURS INACTIVES

Elle reprend la totalité des opérations de l'exercice en ce qui concerne les valeurs inactives (tickets repas, etc.) et distingue le bilan d'entrée et le bilan de sortie. Elle indique les différents mouvements d'entrée (achats, impression, etc.) et de sortie (ventes, destruction, remplacement, etc.).

3. ARRÊTE DU COMPTE FINANCIER

Avant l'expiration du 6ème mois, soit avant le 30 juin suivant la clôture de l'exercice, le conseil d'administration arrête le compte financier présenté par le directeur de l'EPNEA, après avoir entendu l'agent comptable.

L'expédition de la convocation au conseil d'administration devant examiner le compte financier sera accompagnée, comme pour le budget ou les décisions modificatives, des documents préparatoires nécessaires à son examen. Il s'agit notamment :

- du compte financier lui-même, au minimum des tableaux récapitulatifs, du tableau d'exécution des opérations de l'exercice et du bilan de chaque centre et division ;
- du rapport de l'ordonnateur sur le compte financier ;
- du tableau d'évolution du fonds de roulement sur les 5 dernières années.

4. TRANSMISSION DU COMPTE FINANCIER ET MISE EN ÉTAT D'EXAMEN

4.1. PROCÉDURE DE TRANSMISSION ET DÉLAIS

Accompagné éventuellement des observations du conseil d'administration consignées dans le relevé des délibérations et de celles de l'agent comptable, le compte financier est :

- transmis par le directeur de l'EPNEA au ministère chargé de l'agriculture, autorité de tutelle, avant le 31 juillet. En application des dispositions du décret n° 99-575 du 8 juillet 1999, la délibération du conseil d'administration sur le compte financier devient exécutoire à l'expiration d'un délai d'un mois à compter de la date de réception par le ministère chargé de l'agriculture de la délibération et des documents correspondants, sauf à ce que le ministère chargé de l'agriculture ait fait connaître son opposition pendant ledit délai.
- adressé par l'agent comptable avant le 31 août soit au ministre chargé du budget (direction générale de la comptabilité publique - bureau 5A), soit au trésorier-payeur général du département où est installé l'établissement. Les modalités d'envoi des comptes financiers pour mise en état d'examen sont précisées chaque année par une note de service diffusée auprès de tous les agents comptables intéressés. Le compte financier est alors mis en état d'examen avant d'être transmis à la Cour des comptes.

Dans le cas d'un groupement comptable, il est recommandé de transmettre de manière groupée les comptes de chaque établissement public concerné.

4.2. DÉFAUT DE PRÉSENTATION DU COMPTE FINANCIER DANS LES DÉLAIS PRESCRITS

Dans ce cas, le ministre chargé du budget (art. R. 811-105 du nouveau code rural qui renvoie à l'article 188 du décret du 29 décembre 1962) peut désigner d'office un agent chargé de la reddition des comptes.

La rétribution due au commis d'office est à la charge de l'agent comptable défaillant. Elle est fixée de gré à gré. En l'absence d'un accord entre le comptable défaillant et le commis d'office, il appartient à l'établissement de payer sur son budget la rétribution due à ce dernier et d'émettre simultanément à l'encontre du comptable défaillant un ordre de versement d'égal montant qui sera recouvré selon la procédure instituée par le décret n° 64-1022 du 29 septembre 1964 relatif à la constatation et à l'apurement des débits des comptes publics et assimilés.

4.3. SUITE DONNÉE AUX OPÉRATIONS DE MISE EN ÉTAT D'EXAMEN

Le bureau 5A de la direction générale de la comptabilité publique ou le trésorier-payeur général communique les observations éventuelles résultant des opérations de vérification afférentes à la mise en état d'examen à l'agent comptable afin qu'il procède aux régularisations nécessaires.

Il convient que les agents comptables auxquels sont adressées ces observations s'attachent à y répondre dans les plus brefs délais. Dans le cas où certaines observations ne peuvent être satisfaites, les agents comptables devront rédiger une lettre exposant clairement les motifs de la non régularisation, notamment lorsque ces motifs tiennent à un refus de l'ordonnateur. Cette lettre sera transmise à la Cour des comptes par le bureau 5A précité ou le trésorier-payeur général pour informer le juge des comptes des conditions dans lesquelles s'est effectuée la mise en état d'examen.

CHAPITRE 8 - COMPTABILITÉ MATIÈRE

1. DISPOSITIONS RÉGLEMENTAIRES

Le décret n° 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité dispose en son article 51 :

"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 dudit décret 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 dépôts ;*
- *les formules, titres, tickets, cartes, timbres et vignettes destinés 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'organisme public".*

Les dispositions réglementaires ne précisent pas clairement le champ d'application de la comptabilité matière, qui 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. infra chapitre 9), 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 uniquement (dans la mesure où ce suivi peut relever soit de la gestion des stocks, soit de la gestion des immobilisations - cf. infra paragraphe 6).

Les comptabilités deniers et matière s'imbriquent et se complètent. Elles fournissent des informations globales utilisées pour la gestion.

Les valeurs inactives font l'objet d'une comptabilité spéciale suivie au niveau du compte 86, dont les modalités de fonctionnement sont décrites au titre III-chapitre 2 de la présente instruction.

2. MODALITÉS DE MISE EN OEUVRE DE CONTRÔLE ET DE RESPONSABILITÉ DE LA COMPTABILITÉ MATIÈRE

L'article R. 811-103 - III du nouveau code rural fixe les modalités de tenue, de contrôle et de responsabilité de la comptabilité matière.

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 demande qu'il soit procédé à l'inventaire annuel des stocks.

2.1. RÔLE DES SERVICES ORDONNATEURS

La gestion des valeurs d'exploitation, des biens meubles et du cheptel 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, de l'activité ou du centre.

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

L'agent comptable doit exercer le contrôle de la comptabilité matière.

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...) ;
- conditions de conservation ou d'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

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, le 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 au 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.

Le comptable doit ainsi 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 un exemplaire des rapports, procès-verbaux, états divers, afin de joindre ces pièces justificatives aux pièces générales du compte financier.

Sur la base des dispositions de l'article 60 de la loi n° 63-156 du 23 février 1963, 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. 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 du comptable à l'occasion de son contrôle.

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 est responsable de la conservation des biens dont il tient directement la comptabilité matière

Si le comptable se voit confier la garde d'objets et de valeurs, les règles de la comptabilité publique s'imposent à lui et sa responsabilité est pleinement engagée pour le suivi de ces objets et valeurs (cf. article 60 de la loi du 23 février 1963).

2.3. RÔLE DES PRÉPOSÉS

Dans la plupart des cas, l'agent comptable ne peut tenir lui-même la comptabilité matière. Dans cette hypothèse, tout ou partie de la comptabilité matière est alors confiée à un ou plusieurs préposés nommés par l'ordonnateur, avec l'agrément de l'agent comptable, après accord du conseil d'administration.

Ces préposés, chargés pour le compte d'un comptable public d'opérations de comptabilité matière sont personnellement responsables de la garde et de la conservation des biens qui leur sont confiés, des mouvements qu'ils sont tenus d'effectuer, de la conservation des pièces justificatives.

Cette responsabilité relève du droit commun et de la Cour de discipline budgétaire et financière.

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 au niveau des divisions A, B et C.

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, établie par nature, et tenue 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", fiche récapitulative des mouvements, en quantité et en valeur, à tenir mensuellement, elle est servie 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 "fifo" ("first in, first out" : premier entré - premier sorti) ou la méthode du coût moyen.

S'agissant de la première méthode, 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. COMPTABILITÉ 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 repas, cartes photocopie, etc.).

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 F par valeur ;
- livrets divers (d'épargne par exemple) : 1 F par livret ;
- objets précieux : 1 F par objet ou exceptionnellement valeur résultant d'une estimation officielle ;
- autres valeurs inactives ne comportant pas d'indication de valeur : 1 F 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 :

- le poste 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 recettes 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.

Les valeurs d'État ou garanties par l'État sont déposées à la Caisse des dépôts et consignations.

6. COMPTABILISATION DES ANIMAUX DES EXPLOITATIONS AGRICOLES

Le plan comptable général agricole prévoit, en ce qui concerne la comptabilisation du cheptel vif des exploitations, et selon le type d'animaux et d'élevage, le suivi du troupeau soit en stocks soit en immobilisations. Il prévoit également deux méthodes de comptabilisation pour l'évaluation des animaux suivis en immobilisations, la méthode dite classique et la méthode simplifiée.

Ces diverses possibilités, qui sont développées ci-après, doivent faire l'objet d'un choix de chaque conseil d'administration, sur la base des méthodes choisies par les exploitations ou centres de gestion de la même région, pratiquant le même type d'élevage.

Cette possibilité de choix, maintenue au travers de la nomenclature approuvée par le Conseil national de la comptabilité, repose sur le souci de permettre à chaque établissement de pratiquer tant le suivi que l'amortissement ou la réévaluation du troupeau selon les mêmes méthodes que les professionnels. L'objectif affirmé de faire de la comptabilité des exploitations un support pédagogique pour la formation économique des élèves, étudiants, stagiaires et apprentis, nécessite en effet l'usage de méthodes d'évaluation identiques pour donner aux comptes de résultats et aux bilans des significations réellement comparables.

Toutefois, des critères de classification existent, et doivent servir de cadre à la gestion des animaux. Ces critères serviront également de référence aux établissements qui ne disposeraient pas, pour l'une ou l'autre de leurs activités, d'éléments de comparaison (élevages très spécialisés ou expérimentaux)

On peut distinguer trois grandes catégories d'animaux, selon leur fonction économique :

- les animaux producteurs de services ;
- les animaux producteurs de biens (animaux reproducteurs) ;
- les animaux destinés à la vente.

6.1. ANIMAUX PRODUCTEURS DE SERVICES

Dans cette catégorie, on trouvera essentiellement des grandes espèces, animaux de trait, de course, de selle, de monte, de garde, de combat, pour l'essentiel chevaux et chiens. Leur comptabilisation en immobilisations se fera donc aux comptes 234 (en cours) puis au 243, animaux de service.

6.2. ANIMAUX PRODUCTEURS DE BIENS

Ils se divisent en deux catégories :

- les animaux des grandes espèces équins, bovins, ovins, caprins, porcins, qui pourront être suivis aux comptes 242 puis 241 selon qu'ils sont en cours de formation ou en cours de production ;
- les animaux des petites espèces qui, bien que producteurs de biens, ont une durée de vie productive inférieure à deux ans : il s'agit par exemple des poules et des lapins. Leur suivi se fera en comptes de stocks - compte 32 - animaux cycle court.

6.3. ANIMAUX DESTINÉS À LA VENTE

Ils comporteront également les deux grandes catégories, cycle long et cycle court. En cycle long, on trouvera les animaux destinés à être vendus après une durée d'élevage normalement supérieure à deux ans, et en cycle court ceux dont la durée d'élevage est inférieure à deux ans.

La distinction entre les grandes espèces et les petites espèces n'intervient plus ici puisqu'on pourra trouver des veaux, des porcelets, des agneaux, dans les animaux à cycle court. C'est uniquement le critère de la durée d'élevage qui déterminera le compte de classe 3 concerné.

6.4. MODIFICATIONS DE DESTINATION

Dans un certain nombre de cas, le suivi d'animaux en stocks ne sera plus conforme à ces distinctions, comme le suivi en immobilisations pourra s'avérer erroné.

Il s'agira notamment du changement de destination d'un animal (jeune destiné à la vente, et qui est finalement conservé pour devenir reproducteur, ou animal reproducteur qui est déclassé et vendu pour la boucherie ou enfin animaux dont la destination n'est pas encore déterminée).

Il y aura donc lieu, périodiquement, à modification de la ventilation du troupeau entre les comptes d'immobilisations et les comptes de stocks.

D'autre part il conviendra également de définir le moment du passage des animaux suivis en immobilisations, du stade de la formation au stade de la production, et de prévoir les écritures correspondantes.

La commission d'inventaire, étudiée infra paragraphe 7.3. peut utilement être consultée, pour ces réajustements périodiques

6.5. SUIVI DES ANIMAUX IMMOBILISES

Les deux méthodes proposées par le plan comptable général agricole portent, pour l'essentiel, sur l'évolution de la valeur de cette partie du patrimoine.

La méthode classique préconise l'amortissement ou la dépréciation des biens immobilisés, alors que la méthode dite simplifiée autorise la réévaluation annuelle du patrimoine "biens vivants", selon les procédures habituelles d'évaluation du stock.

Il conviendra, pour choisir le mode d'évaluation du troupeau, de se référer aux méthodes adoptées par la profession dans les exploitations comparables.

7. INVENTAIRES

7.1. INVENTAIRE COMPTABLE

Le comptable est chargé de tenir un inventaire permanent des biens mobiliers et immobiliers inscrits au bilan de l'établissement.

Cet inventaire concerne les immobilisations de toute nature, les titres et les valeurs, classés par divisions, départements et secteurs d'activités. 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 :

- ordres de dépenses pour les acquisitions ;
- ordres 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 le chef d'établissement :

- 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, ou encore, à la valeur vénale pour les biens acquis à titre gratuit ou reçus en dotation ou en affectation. En cas de difficultés d'évaluation, des experts peuvent être consultés (Service des domaines ou autres). Les modalités pratiques de ces opérations sont examinées par ailleurs (cf. Présent Titre Chapitre 4 paragraphe 2.2.1. concernant l'aliénation des immobilisations).

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 de comptabilisation des opérations de réforme permettant de les sortir du patrimoine et donc du bilan seront examinées dans le titre III de la présente instruction.

En ce qui concerne les titres immobilisés (compte 27) les opérations sont obligatoirement comptabilisées à leur valeur d'acquisition.

7.2. 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 250 F. et non inscrits au bilan ;
- 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...).

7.3. COMMISSION D'INVENTAIRE

Sans qu'elle ait un caractère obligatoire cette commission peut être d'une grande utilité, notamment en ce qui concerne l'appui au directeur dans son rôle de vérification des existants, mais également en ce qui concerne l'exploitation, pour les deux aspects ci-dessus évoqués.

Outre le responsable d'exploitation ou d'atelier technologique, l'agent comptable et le gestionnaire, elle peut comporter des experts :

- professionnels susceptibles d'apporter leur concours aux évaluations des animaux par exemple ;
- ingénieurs ou enseignants techniques.

Mise en place par le conseil d'administration, elle a un rôle consultatif qui est double :

- rôle de contrôle interne, pour le compte de l'ordonnateur et du comptable chacun dans leur domaine de responsabilité, de la cohérence entre les inventaires et balances de stocks et la réalité des existants, de l'état des biens proposés à la réforme, etc.
- rôle d'expertise et d'aide technique aux comptables matières et responsables de secteurs, notamment en matière d'évaluation, qu'il s'agisse du troupeau comme ci-dessus indiqué ou de plantations, cultures, en cours de production. Elle pourra être utilement consultée en ce qui concerne les biens non amortissables et qu'il convient de réévaluer éventuellement : objets d'art, collections, patrimoine historique, etc.

CHAPITRE 9 - IMMOBILISATIONS

Les immobilisations sont des éléments corporels ou incorporels destinés à servir de façon durable à l'activité de l'établissement et qui ne se consomment pas au premier usage.

Elles comprennent :

- les immobilisations incorporelles non financières ;
- les immobilisations corporelles ;
- les immobilisations financières.

1. DISTINCTION ENTRE ACHATS OU FOURNITURES ET IMMOBILISATIONS

Le bilan de l'établissement doit comporter à son actif l'ensemble des immobilisations de toute nature, meubles et immeubles destinés à rester durablement sous la même forme dans l'établissement en vue de l'accomplissement de sa mission.

Les immobilisations figurent aux comptes de classe 2 spécifiques selon qu'ils concernent :

- la division A. services d'enseignement ;
- la division B. exploitations agricoles ;
- la division C. ateliers technologiques.

C'est le double critère de la fonction du bien et de sa durée d'utilisation qui permet de distinguer les acquisitions d'immobilisations (dépenses en capital) des achats de matières consommables et de fournitures (charges de fonctionnement).

Cependant, une application rigoureuse de ce principe conduirait dans la pratique à des complications inutiles, lorsqu'il s'agit de biens immobilisés de faible valeur.

Aussi les établissements ont-ils la faculté d'imputer à la section de fonctionnement du budget et par conséquent de ne pas faire figurer au bilan et de ne pas amortir les biens dont la valeur est inférieure ou égale à un montant qui, tout en entraînant une diminution significative de la charge de travail induite par la comptabilisation des immobilisations et un allègement important du nombre des biens inscrits au bilan, ne modifie pas substantiellement la valeur de l'actif et ne fausse pas l'image sincère du patrimoine.

Ce seuil calculé pour l'ensemble des EPNEA est fixé à 5 000 F hors taxe récupérable. Ainsi, ce seuil est apprécié par rapport au montant inscrit au compte budgétaire.

Cependant, si l'analyse des immobilisations d'un établissement permet de constater une situation atypique, permettant de proposer un seuil différent, l'établissement devra présenter une demande en ce sens à la direction générale de la comptabilité publique. Cette demande devra démontrer clairement, pour les trois derniers exercices arrêtés, que les biens non immobilisés dont la valeur unitaire serait inférieure au seuil proposé ne représentent qu'un faible pourcentage de la valeur totale des immobilisations. En tout état de cause, ce pourcentage ne pourra dépasser 10%.

Cette disposition simplificatrice, prévue dans le seul souci de ne pas encombrer les postes d'immobilisations du bilan de biens de faible valeur unitaire, ne saurait conduire toutefois à distraire du bilan les immobilisations qui y sont déjà inscrites et dont la valeur unitaire résiduelle serait inférieure à ce seuil. Bien entendu, l'amortissement de ces dernières doit être réalisé jusqu'à son terme.

En tout état de cause, il est souligné que les biens distraits du bilan en raison de l'application du seuil susvisé doivent figurer à l'inventaire physique tenu par l'ordonnateur.

2. MODES D'AMORTISSEMENT DES BIENS INSCRITS A L'ACTIF DU BILAN

La plupart des biens immobilisés sont sujets à dépréciation (temps, usure, obsolescence), il est donc nécessaire de constater en comptabilité cette diminution effective de valeur et de prévoir les moyens financiers qui permettront le renouvellement des biens.

L'amortissement répond à cette double exigence. N'impliquant aucune sortie de fonds, il constitue une "charge calculée" ou "charge interne", qui a pour effet de dégager des disponibilités de trésorerie constituant des ressources stables et susceptibles d'être utilisées pour le financement du renouvellement.

L'amortissement est donc la constatation comptable de la perte subie par la dépréciation de la valeur d'actif des immobilisations. Tel est le cas des constructions, du matériel, de l'outillage, du matériel de transport, du mobilier, du matériel de bureau, des agencements, aménagements et installations...

L'amortissement réel est une opération budgétaire qui nécessite l'ouverture de crédits de dépenses en section de fonctionnement et dégage une recette budgétaire en section des opérations en capital.

Il est réservé aux biens financés au moyen de ressources propres voire de dons, d'emprunts, de subventions n'ayant pas le caractère de dotation (subventions spécifiques, ressources affectées, taxe d'apprentissage...)

Il peut concerner également les biens remis à l'établissement à titre gratuit, dont la charge de renouvellement éventuelle incomberait à l'établissement.

La sincérité du bilan et du compte d'exploitation exigent que cette dépréciation soit constatée.

Au bilan, les amortissements sont présentés en déduction des valeurs d'origine, de façon à faire apparaître la valeur nette comptable des immobilisations. Si cette opération n'était pas effectuée, le bilan perdrait pratiquement toute signification.

De même, le compte d'exploitation présenterait un résultat inexact s'il ne comportait pas à son débit une charge correspondant à la dépréciation des éléments d'actif.

Dans la mesure où il serait procédé à des calculs de prix de revient ou de coûts fonctionnels, ceux-ci seraient faussés s'il n'était pas tenu compte des amortissements.

Il importe cependant de ne pas perdre de vue que la question du renouvellement effectif demeure dans une large mesure indépendante de celle des amortissements car si l'amortissement donne les moyens de renouveler, il n'oblige pas à renouveler, (notamment en l'absence d'excédents).

C'est au stade de l'approbation de la section des opérations en capital du budget que le conseil de l'établissement autorise ou refuse le renouvellement des immobilisations.

Les modalités d'exécution des opérations d'amortissements sont décrites ci-après.

3. AMÉNAGEMENTS APPORTES A LA PRATIQUE DES AMORTISSEMENTS

Dans la pratique, divers aménagements ou atténuations pourront être apportés au principe posé ci-dessus.

3.1. LES BIENS QUI NE SE DÉPRÉCIENT PAS

Bien entendu, il n'y a pas lieu d'amortir les éléments d'actif qui ne se déprécient pas avec le temps (par exemple les terrains et sauf rares exceptions, les collections) ni les biens affectés qui n'apparaîtraient pas au bilan.

3.2. AMORTISSEMENT NEUTRALISÉ

En ce qui concerne les biens meubles ou immeubles reçus en dotation ou en affectation et dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement, il n'y a pas lieu de constater un amortissement réel budgétaire.

Par exception à ce principe, dans un souci de comparabilité avec les exploitations agricoles privées, les biens reçus en dotation au titre de la division B doivent faire l'objet d'un amortissement budgétaire, afin de prévoir le nécessaire entretien, voire le renouvellement du patrimoine qui lui a été initialement remis en usage.

Comme rappelé précédemment, le respect de l'image fidèle du bilan exige d'enregistrer en comptabilité la dépréciation des biens.

Cette constatation s'opère par la technique de l'amortissement neutralisé pour les biens reçus en dotation ou en affectation et dont la charge du renouvellement n'incombe pas à l'établissement.

Alors que l'amortissement classique consiste à constater une charge budgétaire (section de fonctionnement) pour dégager les ressources nécessaires au renouvellement des immobilisations, l'amortissement neutralisé a pour seul objet de constater la perte subie sur la valeur d'actif des immobilisations, sans donner à l'établissement les moyens de renouveler par autofinancement, puisqu'il y sera pourvu par d'autres moyens (notamment des subventions versées par les autorités de tutelle).

Cette nouvelle technique se substitue à la pratique en vigueur jusqu'alors de l'amortissement pour ordre (ou dépréciation).

Cette nouvelle technique consiste à pratiquer, dans un premier temps, un amortissement classique, néanmoins comptabilisé à un compte spécifique (286 ou 287) ; puis, dans un second temps, à neutraliser la charge ainsi constatée par l'inscription d'une recette de même montant dans un compte de produits exceptionnels (compte 776).

Les subdivisions des comptes 102 et 103 doivent permettre d'identifier les biens à amortir de ceux dont l'amortissement doit être neutralisé in fine.

N.B. Effectuée sous une forme ou sous une autre, la constatation comptable de la diminution de valeur des éléments d'actifs se dépréciant avec le temps est en tout état de cause obligatoire car elle conditionne l'exactitude du bilan. Il appartient à l'agent comptable de veiller à la stricte observation de cette règle et de soumettre les difficultés d'application éventuelles à la direction générale de la comptabilité publique - bureau 5B.

4. MÉTHODES DE CALCUL DES AMORTISSEMENTS

L'amortissement est calculé pour chaque catégorie d'immobilisations au prorata du temps prévisible d'utilisation.

Pour déterminer le montant de l'annuité d'amortissement, deux méthodes sont possibles :

- l'amortissement constant ou linéaire dont l'annuité correspond au quotient de la valeur du bien par la durée possible d'utilisation ;
- l'amortissement dégressif dont l'annuité est plus élevée au début de la période d'utilisation du bien qu'à la fin (matériel à technique élaborée, véhicules...).

4.1. AMORTISSEMENT LINÉAIRE (OU CONSTANT)

Il s'applique dans la majorité des cas et notamment pour toutes les immobilisations à caractère stable et dont l'usure peut être considérée comme régulière (ex : constructions, mobilier, etc.)

C'est la méthode la plus simple.

L'amortissement est calculé avec un taux annuel invariable selon la règle du prorata temporis : dans ce cas la période d'amortissement s'apprécie en jours, l'année étant comptée pour 12 mois de trente jours soit 360 jours. L'amortissement est donc pratiqué en principe à partir du moment où l'immobilisation acquise ou terminée est mise en service.

Toutefois afin de faciliter les calculs d'amortissements, les biens pourront n'être amortis qu'à compter du 1er janvier de l'année suivant celle de leur acquisition, leur construction ou leur aménagement.

L'amortissement des plantations dont la durée de conservation est supérieure à 3 ans est assuré à compter du premier exercice de pleine production.

En cas de sortie du bien en cours d'année, l'amortissement complémentaire devra être calculé avant de passer les écritures de mise à jour du bilan. Ces dernières peuvent n'être effectuées qu'à la clôture définitive de l'exercice. Cet amortissement complémentaire sera calculé au prorata temporis s'il l'a été pour l'année d'acquisition ou en année complète s'il a débuté au 1er janvier suivant l'année d'acquisition.

Les annuités d'amortissement sont calculées au franc inférieur, les centimes résiduels sont pris en compte au titre de la dernière annuité.

4.2. AMORTISSEMENT DÉGRESSIF

Ce système d'amortissement consiste à appliquer un taux d'amortissement constant :

- la première année à la valeur initiale (valeur d'entrée) ;
- puis à la valeur résiduelle (valeur nette comptable) à partir du deuxième exercice.

Ainsi le montant de chaque annuité d'amortissement va en décroissant.

Le point de départ de l'amortissement dégressif se situe au premier jour du mois d'acquisition (ou d'achèvement) de l'immobilisation. La première annuité doit être calculée en $x/12^{\text{ème}}$, x étant le nombre de mois d'utilisation y compris le mois d'acquisition.

Le taux d'amortissement constant dont il est fait usage dans ce système est déterminé en multipliant le taux linéaire par un coefficient variable suivant la durée d'utilisation de l'immobilisation :

- 1,5 si la durée est de 3 ou 4 ans ;
- 2 si la durée est de 5 ou 6 ans ;
- 2,5 si la durée est supérieure à 6 ans.

L'intérêt de l'amortissement dégressif est de prendre en compte l'évolution réelle des biens sujets à déperdition importante de leur valeur lors des premières années d'utilisation.

Il sera préconisé pour les véhicules dans l'ensemble des trois divisions, et plus particulièrement pour les divisions B et C concernant le matériel roulant ou des équipements à évolution technologique rapide.

Dans ce dernier cas, le mode choisi pourra être fonction des usages de la profession.

4.3. AMORTISSEMENTS EXCEPTIONNELS

En cas de besoins justifiés, et sur autorisation expresse du ministère chargé du budget (direction générale de la comptabilité publique - Bureau 5B), l'amortissement peut être pratiqué pour certaines immobilisations selon une méthode dérogatoire (amortissements variables, par série ou spéciaux).

5. TAUX D'AMORTISSEMENT

Les taux d'amortissements (ou de dépréciation) sont fixés par le conseil d'administration de l'établissement, et soumis aux mêmes règles d'approbation que les actes budgétaires. La durée d'utilisation des biens peut être comprise dans les limites suivantes :

NATURE DES IMMOBILISATIONS	LIMITE MINIMUM	LIMITE MAXIMUM
Bâtiments en matériaux de bonne qualité	50 ans	100 ans
Constructions légères	10 ans	15 ans
Matériels divers et installations de chauffage	10 ans	20 ans
Matériel de transport	5 ans	10 ans
Matériels d'ateliers audiovisuels et de reprographie	5 ans	10 ans
Mobilier de bureau, d'enseignement ou d'internat	10 ans	20 ans
Matériel agricole roulant, camions	5 ans	10 ans
Matériel de bureau (machines à écrire, comptables, à calculer, micro-ordinateurs, bureautique)	3 ans	10 ans
Logiciels	1 an	3 ans
Matériel d'entretien, de cuisine, de buanderie	5 ans	10 ans

Le choix de la méthode de calcul des amortissements qu'il convient d'adopter en fonction des diverses catégories d'immobilisations appartient au conseil d'administration.

La méthode choisie doit être maintenue jusqu'à la réalisation complète du plan d'amortissement.

L'amortissement n'a pas à être constaté tant que les dépenses se trouvent encore imputées au compte 23 "immobilisations en cours".

CHAPITRE 10 - INFORMATISATION DU SYSTÈME DE GESTION FINANCIÈRE ET COMPTABLE

Pour exécuter ses missions, conformément aux dispositions énoncées dans la présente instruction, et mettre en oeuvre les différents types d'opérations comptables qui lui incombent, l'établissement public d'enseignement et de formation professionnelle agricoles doit disposer d'outils informatiques adaptés et performants.

L'automatisation des systèmes de gestion financière et comptable doit s'inscrire dans le respect :

- des dispositions des textes réglementaires et instructions en vigueur ;
- des règles du droit financier et comptable ;
- des principes énoncés par la circulaire interministérielle du 28 juillet 1989 (parue au J.O. du 19 novembre 1989), relative à l'informatisation des comptabilités dans les établissements publics locaux et nationaux et organismes dotés d'un agent comptable.

1. CONTEXTE DE L'INFORMATISATION

Pour assurer un fonctionnement cohérent du système automatisé, il s'avère nécessaire de maîtriser de façon précise et détaillée l'environnement dans lequel il s'insère, à savoir :

- les intervenants ;
- les fonctionnalités à informatiser ;
- l'organisation technique à retenir.

1.1. INTERVENANTS

L'application informatique doit s'adresser à toutes les parties prenantes du système de gestion comptable, afin de leur permettre de réaliser dans les meilleures conditions la tâche qui a été confiée à chacun au sein de l'établissement.

Il s'agit :

- de l'ordonnateur et des services gestionnaires qui lui sont rattachés ;
- de l'agent comptable et de ses collaborateurs (régisseurs...) ;
- d'une façon plus indirecte, de la Cour des comptes et des autres corps de contrôle (IPV - inspecteurs principaux vérificateurs - par exemple).

1.2. CHAMP DE L'INFORMATISATION

L'application informatique doit répondre aux besoins particuliers de chaque interlocuteur, et pour cela s'articuler autour de deux modules fondamentaux que sont :

- la comptabilité budgétaire, pour gérer les opérations de comptabilité administrative (comptabilité des dépenses engagées et comptabilité des ordonnancements) ;
- la comptabilité générale, pour gérer la phase comptable d'exécution du budget, selon la nomenclature approuvée par le Conseil national de la comptabilité (CNC).

La conception de ces deux modules doit satisfaire à deux objectifs :

- permettre de respecter le principe fondamental de séparation de l'ordonnateur et du comptable ;
- autoriser un dialogue automatique permanent, de façon à favoriser une mise à disposition rapide à l'ensemble des utilisateurs de l'information stockée dans une base de données unique, en évitant toute ressaisie.

Toutefois, d'autres modules doivent venir compléter cette architecture pour assurer à l'ensemble des responsables la maîtrise du système de gestion, notamment :

- la comptabilité analytique ;
- le contrôle de gestion ;
- le suivi des immobilisations ;
- la comptabilité matières des valeurs inactives ;
- le suivi des marchés ;
- etc.

1.3. CHOIX D'UNE ORGANISATION

L'analyse des contraintes doit déboucher sur l'organisation la mieux adaptée pour l'établissement.

1.3.1. Matériel

1.3.1.1. Les intervenants utilisent le même matériel

Le système peut être commun et intégrer l'ensemble des fonctionnalités et on parlera alors d'un système intégré, faisant appel à la notion de fichier unique (plus exactement d'une base de données comptables unique).

Ce type d'organisation doit être privilégié.

1.3.1.2. Les intervenants utilisent des matériels distincts et des logiciels indépendants

Il s'agit de systèmes autonomes.

Dans ce type d'organisation, il convient de veiller à la compatibilité entre les matériels et privilégier la transmission d'informations sur supports magnétiques, toujours dans le souci d'éviter une double saisie.

1.3.2. Répartition des tâches

Il convient de s'interroger sur les missions respectives de chacun des acteurs et de décrire de façon précise et exhaustive les modalités selon lesquelles chaque intervenant doit enrichir le système d'information, lui restituer des résultats, accéder à certaines procédures, etc.

L'informatisation ne doit pas déboucher sur une nouvelle redistribution des tâches pouvant remettre en cause le principe de séparation de l'ordonnateur et du comptable, notamment lorsque l'agent comptable est également chef des services financiers, ce qui l'amène à participer à la phase de liquidation.

1.3.3. Implantation géographique de services

Deux types de configuration sont à envisager :

- centralisation des services ;
- décentralisation des services.

Quelle que soit la situation, l'objectif est de rendre disponible à tout moment pour l'ensemble des intervenants une information mise à jour et fidèle.

Il est important également de réfléchir aux circuits de transmission des pièces justificatives associées aux données informatiques.

1.3.3.1. L'établissement offre une seule implantation centralisée

L'ensemble des services utilisateurs sont situés sur le même site. La mise en place d'un système dit "intégré" doit pouvoir se réaliser sans difficulté, les liaisons pouvant même s'installer sous forme d'un réseau local.

1.3.3.2. L'établissement présente plusieurs implantations décentralisées

Les différents services utilisateurs se trouvent alors éloignés géographiquement les uns des autres.

Il convient d'apprécier les avantages et inconvénients des organisations possibles, notamment en termes de coût de fonctionnement :

- recourir à un système dit "autonome" et mettre en place les circuits de transmission d'information adaptés (disquette ou tout autre support physique, liaison téléphonique...) ;
- opter pour le système dit "intégré" avec mise en place d'une communication directe, soit par ligne spécialisée, soit par réseau.

2. RESPECT DES PRINCIPES

Ces principes sont énoncés dans la circulaire informatique du 28 juillet 1991 parue au J.O. du 19 novembre 1991.

Une fois le cadre fixé pour l'informatisation du système de gestion comptable et financière, il convient d'examiner la conformité des procédures au regard des missions dévolues à chaque participant au système.

2.1. VALIDATION

Chacun doit pouvoir s'assurer que les mécanismes mis en oeuvre offrent toutes les garanties requises pour un plein exercice de sa responsabilité.

- tout intervenant direct doit être associé aux démarches, doit pouvoir formuler un avis, émettre des observations ;
Même s'il n'est pas directement concerné, il doit pouvoir apprécier les sous-produits du système dont il pourrait être bénéficiaire.
- le système proposé doit comporter toutes les étapes de "validation" indispensables.
La validation est l'opération qui traduit l'approbation ou le visa de l'autorité compétente, requise pour l'introduction d'une donnée dans le système.

En allant du particulier au général, les niveaux de validation seront les suivants :

2.1.1. Au niveau du mouvement

Toute saisie élémentaire d'information est considérée comme proposition et ne devient définitive qu'après avoir été validée, par introduction par l'autorité compétente d'un code et d'une date.

Conséquence : toute modification par l'opérateur d'origine devient impossible. Seul un mouvement particulier de correction pourra être autorisé.

Le refus d'approbation restitue l'information à l'opérateur d'origine.

2.1.2. Au niveau des transactions

Toutes les transactions ne sont pas disponibles pour un même utilisateur, qui pourra soit consulter, soit créer, soit mettre à jour, soit supprimer ou encore accéder à l'ensemble de ces possibilités.

2.1.3. Au niveau des acteurs

La notion d'habilitation est plus fréquemment utilisée à ce niveau.

Un même intervenant n'a pas accès à toutes les procédures.

C'est ainsi que l'ordonnateur et ses services interviennent avant tout au niveau des procédures relatives à la comptabilité budgétaire.

De même, l'agent comptable reste le principal intervenant sur les procédures relatives à la comptabilité générale.

D'une façon générale, seules les procédures de consultation sont accessibles à tous et doivent concerner la quasi totalité des informations appartenant à la base de données.

2.1.4. Au niveau du système proprement dit

Il est indispensable de procéder à la vérification de la conformité du logiciel retenu :

- par les intervenants directs qui ont participé à la démarche (période expérimentale, jeux d'essais...) ;
- par les autorités chargées de la tutelle technique ;
- par l'autorité financière et comptable, notamment la direction du budget en ce qui concerne le contrôle financier et la direction générale de la comptabilité publique en ce qui concerne l'adéquation à la réglementation comptable.

2.2. ÉLABORATION D'UN RÈGLEMENT INTERNE

Préconisé par la circulaire mentionnée ci-dessus, il permet de préciser :

- les caractéristiques de l'applicatif ;
- la description de l'environnement technique ;
- les règles de fonctionnement de l'application et plus particulièrement le rôle des intervenants, la circulation des informations, les contrôles, validations, habilitations.

3. RÔLE DE L'AGENT COMPTABLE

La mise en place d'un outil informatique peut modifier les conditions de fonctionnement d'un établissement. Cependant, quel que soit le type de système, intégré ou autonome, l'agent comptable doit veiller :

- au bon fonctionnement des procédures, qui doivent lui permettre de réaliser sa mission en toute sécurité. L'agent comptable, personnellement et pécuniairement responsable, doit pouvoir exercer tous les contrôles qui lui incombent ;
- au respect des conditions de validation ;
- aux moyens qui lui sont offerts pour justifier ses opérations devant les organes de contrôle.

L'agent comptable intervient à plusieurs reprises dans l'ensemble du processus comptable. Le système doit pouvoir traduire à chaque niveau son approbation.

3.1. EN MATIÈRE DE DÉPENSES

3.1.1. En qualité de payeur

- correcte imputation de la dépense
Vérifier la cohérence entre la nomenclature budgétaire approuvée par les autorités compétentes et celle implantée sur le système.
- disponibilité des crédits
Vérifier les informations relatives au budget, décisions modificatives, transferts...
Contrôler les mécanismes d'élaboration du disponible
- respect de la réglementation relative aux marchés publics (dépassement du seuil par fournisseur).

3.1.2. En qualité de caissier

L'attention doit être portée sur la gestion et le suivi des créanciers, notamment sur les informations relatives aux modalités de paiement (vérification du RIB). L'agent comptable doit pouvoir le modifier à tout moment, et valider toute modification qui y serait portée par le gestionnaire du fichier "fournisseurs".

3.2. EN MATIÈRE DE RECETTES

Correcte imputation de la recette : vérifier la cohérence entre la nomenclature budgétaire approuvée par les autorités compétentes et celle implantée sur le système.

L'attention doit être portée sur la gestion et le suivi des débiteurs : vérifier les changements pouvant intervenir sur l'identité, les coordonnées, et surveiller l'échéancier des relances.

3.3. EN QUALITÉ DE TENEUR DE COMPTES

3.3.1. Validation des données comptables

L'agent comptable doit valider toutes les données comptables qu'il prend en charge dans ses écritures :

3.3.1.1. Lors de la phase d'ordonnancement

- se traduit par l'édition des divers documents prévus (mandat, titre de recettes, bordereaux...) et le transfert automatique des écritures correspondantes ;
- doit provoquer l'information de l'ordonnateur en cas de rejet ;
- les opérations et les pièces doivent être enregistrées selon les principes retenus par la réglementation (séries chronologiques par exercice en partant du numéro 1, par exemple).

3.3.1.2. Lors de la phase de paiement

Se traduit :

- par l'émission des moyens de règlement, après prise en compte des oppositions éventuelles (privilégier la remise d'un support magnétique à la Banque de France) ;
- par l'enregistrement des écritures comptables et l'émargement automatique, en comptabilité générale et en comptabilité auxiliaire, par fournisseur et ordre de dépenses (... et gestion des restes à payer).

3.3.1.3. Lors de la phase d'encaissement

Se traduit par l'édition des bordereaux de chèques à l'encaissement, l'enregistrement automatique des écritures puis l'émargement, en comptabilité générale et en comptabilité auxiliaire, par créancier et titre de recettes (... et gestion des restes à recouvrer).

3.3.2. La vérification doit s'opérer sur les écritures enregistrées

Elle s'accompagne de l'édition des différents supports comptables prévus par la réglementation en ayant le souci de préserver une certaine normalisation, dans le cadre des dispositions des textes comptables en vigueur :

- chaque jour : journal, grand livre, etc. ;
- chaque mois : journal général, grand livre, balance ;
- chaque année : bilan, compte de résultat, états de solde et compte financier.

Directeur de la publication :

Jean BASSERES

Impression : Imprimerie Nationale
27, rue de la Convention – 75732 PARIS CEDEX

ISSN : 0984 9114